

Edizione di martedì 16 maggio 2017

CONTROLLO

[Richiamo di informativa nella relazione del revisore al bilancio 2016](#)

di **Fabio Landuzzi**

ENTI NON COMMERCIALI

[La giurisprudenza di Cassazione sulle sportive](#)

di **Guido Martinelli**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Fusione e relazione degli amministratori](#)

di **Sandro Cerato**

ACCERTAMENTO

[La perizia della banca mutuante supporta l'accertamento immobiliare](#)

di **Angelo Ginex**

ADEMPIMENTI

[Riattribuzione ritenute negata per i soggetti Ires in trasparenza](#)

di **Dottryna**

CONTROLLO

Richiamo di informativa nella relazione del revisore al bilancio 2016

di **Fabio Landuzzi**

Nel **documento del CNDCEC** relativo alla **“Relazione di revisione dei sindaci revisori per il bilancio 2016”**, nel paragrafo riferito ai **“Dati corrispondenti”** si affronta la questione relativa alla **comparabilità dei dati** delle voci del bilancio 2016 con quelli dell'esercizio precedente. In alcuni casi, infatti, gli **adattamenti richiesti** dall'applicazione delle disposizioni introdotte dal D.Lgs. 139/2015 possono essere significativi e quindi necessitare di **adeguata informativa** che il redattore del bilancio è chiamato a rendere nella **nota integrativa**.

Dal lato del revisore, ci si interroga se dinanzi a modifiche di rilievo dei **dati comparativi del bilancio 2015** si renda o meno opportuno inserire nella **relazione di revisione** al bilancio 2016 un paragrafo di **richiamo di informativa**. Il CNDCEC, pur rimettendo ogni valutazione al riguardo alla **sensibilità professionale del revisore**, si è espresso nel senso di ritenere che questa particolare circostanza **non rappresenti una causa stringente** che necessiti dell'inserimento nella relazione di revisione del bilancio 2016 di un richiamo di informativa.

L'occasione è valida per ricordare che del richiamo di informativa si occupa il **Principio di revisione ISA Italia 706** il quale in via preliminare evidenzia che tale paragrafo si rende opportuno quando il revisore ritenga **necessario richiamare l'attenzione** del lettore del bilancio su **uno o più aspetti** che sono **presentati**, o comunque che sono **oggetto di informativa**, nel bilancio, ma che **rivestono un'importanza** tale da risultare **fondamentali per la comprensione** del bilancio.

L'inserimento di questo paragrafo nella relazione del revisore è perciò necessariamente condizionato dal fatto che, con riguardo all'aspetto specifico che si vuole evidenziare, siano stati assunti nel corso della revisione **degli elementi probativi sufficienti e appropriati** per concludere che questo aspetto **non presenta errori significativi** tali da qualificare il giudizio sul bilancio; va ricordato infatti che il richiamo di informativa deve essere utilizzato esclusivamente per temi e aspetti che sono presentati nel bilancio in modo corretto, e **non può fungere** da momento in cui **evidenziare lacune**, omissioni o carenze di informativa del bilancio.

Le circostanze citate **a titolo esemplificativo** dall'ISA 706 che possono sollecitare l'inserimento di un richiamo di informativa sono:

- un'incertezza relativa ad un **evento futuro** riferito a contenziosi di natura eccezionale;
- l'applicazione anticipata rispetto alla data di entrata in vigore di un **nuovo principio**

- **contabile** che abbia un effetto pervasivo sul bilancio;
- un **evento rilevante** che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

Altri esempi ricorrenti possono riguardare gli impatti sul bilancio di **operazioni straordinarie effettuate nell'esercizio**, la **modifica della vita utile stimata** per l'ammortamento di immobilizzazioni materiali o immateriali, ovviamente se adeguatamente motivata nella nota integrativa.

Va ricordato poi che il revisore, con il richiamo di informativa, deve limitarsi a **commentare gli aspetti** presentati nel bilancio, **senza aggiungere maggiori informazioni** rispetto a quelle già oggetto di informativa nel bilancio. In altre parole, il richiamo di informativa **non è e non deve apparire** come una comunicazione tesa a evidenziare **un rilievo al bilancio** o magari a **supplire a una carenza di informativa** del bilancio stesso.

L'ISA 706 fornisce poi **alcune regole basilari** per l'inserimento del richiamo di informativa:

- quanto al suo collocamento nella relazione, questo paragrafo deve essere inserito **immediatamente dopo quello contenente il giudizio** sul bilancio;
- deve essere preceduto dal **titolo "Richiamo di informativa"** o un altro titolo analogo ed appropriato per la sua identificazione;
- deve contenere un **chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare** e alla collocazione nel bilancio d'esercizio delle informazioni che illustrano questo aspetto;
- va poi indicato che il **giudizio del revisore** sul bilancio **non è comunque espresso "con modifica", per quanto concerne l'aspetto** che viene evidenziato nel paragrafo dedicato al richiamo di informativa.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

ENTI NON COMMERCIALI

La giurisprudenza di Cassazione sulle sportive

di **Guido Martinelli**

Dalla lettura di due recenti sentenze della sezione quinta della Corte di Cassazione ([sentenze n. 6934/2017](#) e [n. 7629/2017](#)), in materia di **disciplina fiscale applicabile alle società e associazioni sportive dilettantistiche**, emergono alcuni aspetti che meritano qualche considerazione aggiuntiva.

Nella prima sentenza ([Cassazione 6934/2017](#)) la fattispecie concreta è molto diffusa: trattasi di associazione che gestisce una palestra alla quale, in sede di accertamento, viene disconosciuta la **natura "istituzionale" dei proventi riscossi dagli associati** con il conseguente recupero dell'Iva non versata.

La Commissione tributaria provinciale confermava la natura "commerciale" del provento ma: *"sul presupposto che dall'imponibile accertato dovesse scorporarsi l'Iva inclusa nei corrispettivi percepiti e che andasse detratta l'Iva addebitata a titolo di rivalsa, **rideterminava in diminuzione l'imposta dovuta e le sanzioni**"*.

Sulla decisione sostanzialmente confermativa della Commissione regionale ricorreva in Cassazione l'Agenzia delle Entrate, la quale, per quanto di nostro interesse, eccepiva un errato giudizio da parte del Giudicante di secondo grado *"nel ritenere che **l'imponibile accertato, corrispondente alla somma degli abbonamenti versati per l'utilizzo della palestra gestita dalla associazione, fosse comprensivo di Iva**"* nonché censurando la sentenza impugnata laddove la stessa ammetteva in **detrazione le fatture passive** non registrate contabilmente.

La Suprema Corte ha accolto integralmente la tesi dell'Agenzia ritenendo che le **quote incassate** dalla palestra, **erroneamente ritenute "istituzionali"**, venissero **"riscosse al netto di qualsiasi tipo di imposta"** e che il comportamento del contribuente che aveva intenzionalmente eluso la normativa fiscale risulti **"idoneo a compromettere il buon funzionamento del sistema comune dell'Iva e ad escludere il diritto alla detrazione"**.

Si ritiene, in questo caso, di poter condividere maggiormente le conclusioni a cui erano giunte le corti di merito piuttosto che quella di legittimità.

Infatti, sotto il primo profilo, si pone il problema di stabilire se **l'Iva dovuta a seguito di accertamento** debba essere determinata **aggiungendo l'imposta ai corrispettivi** o, al contrario, **scorporata** da questi ultimi, dovendosi cioè intendere a "Iva compresa". Sappiamo che è principio cardine del sistema Iva che l'imposta gravi sul consumatore finale e non sul fornitore. Da ciò non può che conseguire che l'Iva dovuta a seguito di accertamento debba

essere determinata mediante **scorporo dell'imposta dai corrispettivi**.

*“Solo in questo modo, infatti, risulta tutelato il **principio di neutralità fiscale**, essendo evidente che l'ente associativo, avendo qualificato, sia pure erroneamente, l'attività svolta come non commerciale, **non ha incassato in rivalsa l'Iva** corrispondente ai corrispettivi percepiti. Se, quindi, si assumessero questi ultimi come base di calcolo dell'imposta dovuta in sede di accertamento sarebbe **l'ente a restare inciso dall'imposta**, quando il consumatore finale, vale a dire il soggetto sul quale deve gravare l'onere impositivo, è il destinatario dei servizi resi dall'ente (M. Peirola – Base di calcolo dell'IVA dovuta a seguito di accertamento – Associazioni e sport 4/2017)”*.

Anche sotto il secondo aspetto (**detrazione Iva sugli acquisti**) riteniamo sufficiente fare riferimento a un chiaro e condivisibile documento emanato dalla DRE Emilia Romagna, in data 23 marzo 2015, quale risultante dei lavori del tavolo tecnico quivi attivato con il locale comitato regionale del Coni, il quale, in *subiecta* materia, dopo aver ricordato la giurisprudenza di merito e di legittimità (vedi [Cassazione n. 24912/2011](#)) nazionale e comunitaria, testualmente così conclude: “ .. qualora in sede di verifica o di accertamento l'Amministrazione Finanziaria sia in grado di riscontrare, attraverso **elementi oggettivi**, che la contabilità dell'ente sottoposto a controllo risulti nel suo complesso attendibile – consentendo di distinguere quanto relativo all'attività istituzionale e quanto relativo alla sfera commerciale nonché di verificare l'effettività e l'inerenza delle operazioni poste in essere, – **è ammissibile che sia riconosciuta in detrazione l'Iva sugli acquisti** ai sensi dell'articolo 19-ter del D.P.R. 633/1972”.

La seconda decisione va ricordata solo perché ribadisce, un principio, spesso contestato dalla dottrina ma che l'Amministrazione finanziaria ha sempre ritenuto valido ([circolare AdE 21/E/2003](#)) sull'**obbligo**, per le **società di capitali** e le **cooperative sportive dilettantistiche che volessero utilizzare le agevolazioni fiscali** di cui agli [articoli 148 Tuir](#) e [4 D.P.R. 633/1972](#), di uniformare il loro statuto a quanto prescritto espressamente dalle norme citate.

La Suprema Corte, infatti, ha ricordato come tale agevolazioni non spettino di diritto a tutte le associazioni ma solo a quelle che abbiano provveduto ad **adeguare espressamente a tal fine il loro statuto** e a ulteriore condizione che: “*la loro attività si svolga in concreto nel pieno **rispetto delle prescrizioni** contenute nelle clausole stesse*”.

Seminario di specializzazione

2017: TUTTE LE NOVITÀ PER LE SOCIETÀ E ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Scopri le sedi in programmazione >

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fusione e relazione degli amministratori

di **Sandro Cerato**

L'operazione di fusione societaria è regolata dagli [articoli 2501 e seguenti del codice civile](#), in cui sono contenute le regole civilistiche sottostanti all'operazione stessa, che deve essere proposta all'assemblea dei soci da parte dell'organo amministrativo. In linea generale, è possibile scomporre l'operazione in quattro fasi:

- **fase progettuale**, di competenza del CDA, composta dalla predisposizione del progetto di fusione con i relativi allegati (relazione degli amministratori, relazione degli esperti, situazione patrimoniale, ecc.);
- **fase deliberativa**, di competenza dell'assemblea dei soci, che si sostanzia in una modifica dello statuto da deliberare in sede straordinaria;
- **fase oppositiva**, a favore dei creditori che si ritengono danneggiati a seguito dell'operazione di fusione;
- **fase costitutiva**, a seguito della quale la fusione ha effetto, che avviene con l'ultima delle iscrizioni dell'atto di fusione nel registro imprese.

Nell'ambito dei diversi documenti funzionali all'operazione vi è la **relazione degli amministratori**, di cui all'[articolo 2501-quinques cod. civ.](#), che costituisce un **documento fondamentale per la fusione**, poiché dalla lettura dello stesso i soci possono comprendere diversi elementi: economici (vantaggi aggregativi, penetrazione nuovi mercati, sinergie, ecc.), giuridici, nonché i **criteri per la determinazione del rapporto di cambio**, tenendo conto che nel progetto di fusione **il rapporto di cambio** è solo indicato, ragion per cui per capire come si è arrivati alla sua determinazione è necessario consultare la relazione degli amministratori.

È opportuno evidenziare la **possibilità di evitare la relazione degli amministratori in presenza del consenso unanime di tutti i soci**. La rinuncia, va indicata già nel progetto di fusione (e confermata nella delibera) e si giustifica proprio in quanto documento volto alla tutela dei soci e, quindi, da questi rinunciabile.

Come anticipato, la relazione degli amministratori svolge una funzione fondamentale anche in relazione alla **determinazione del rapporto di cambio**, con riferimento al quale è opportuno evidenziare quanto segue:

- tale rapporto si basa sul **valore effettivo della società**, e quindi su bilanci redatti appositamente evidenziando plusvalori latenti, avviamento ecc., anche se si tratta di documenti interni;
- **competete all'organo amministrativo valutare il concambio** (è chiaro che vi sarà

l'assistenza di consulenti), potendo tener conto anche di elementi esterni se influenti nella valutazione;

- poiché, come si dirà in seguito, la **relazione degli esperti deve esprimere una valutazione di congruità sul rapporto di cambio** determinato dagli amministratori, in presenza di un parere negativo è possibile comunque procedere alla fusione purché vi sia il consenso unanime dei soci. Tale possibilità si giustifica per due motivi: la relazione degli esperti è posta a tutela dei soci, e la stessa può essere omessa ex [articolo 2501-sexies, comma 8](#).

In merito a questo ultimo aspetto, è opportuno sottolineare che **la relazione degli esperti è sempre rinunciabile, salvo quella di stima** ex [articolo 2343](#) (o ex [articolo 2465](#) per le S.r.l.) quale documento a tutela dei terzi, in presenza di una **società di persone che partecipa alla fusione** e delle seguenti condizioni (cfr. Massima Triveneto settembre 2004):

- **la società risultante dalla fusione è una società di capitali neo-costituita;**
- **la società incorporante** è una società già esistente che a seguito della fusione **incrementa il patrimonio netto**.

È evidente che in questi due casi si determinano le stesse conseguenze del conferimento d'azienda, per il quale è richiesta la stima in quanto la S.n.c. si "trasforma" in società di capitali.

Infine, sulla questione che il **capitale sociale post fusione** non possa essere inferiore alla sommatoria dei capitali sociali delle società fuse (massima L.E. 8 del Consiglio Notarile Triveneto), è opportuno comprendere la motivazione sottostante: **la fusione non può essere motivo per riduzioni di capitale** che eviterebbero l'applicazione delle rigide regole previste dall'[articolo 2445 cod. civ.](#).

La circostanza che il nuovo **capitale sociale post fusione** sia inferiore alla **somma dei preesistenti** si può realizzare, come scritto nella citata Massima: sempre nella fusione propria, qualunque sia l'entità del capitale della nuova società, mentre nella fusione per incorporazione l'incorporante può non aumentare il capitale sociale a seguito dell'accoglimento dei valori dell'incorporata, ma non può ridurre il suo capitale preesistente.



OneDay Master

LA FUSIONE E LA SCISSIONE DI SOCIETÀ O ENTI DIVERSI

Scopri le sedi in programmazione >

ACCERTAMENTO

La perizia della banca mutuante supporta l'accertamento immobiliare

di Angelo Ginex

In tema di **accertamento immobiliare**, l'**unico criterio oggettivo** che possa essere utilizzato è quello di determinare il **valore del fabbricato** attraverso la **perizia di stima** effettuata dalla **banca mutuante**. Questo valore ha il pregio di essere determinato in un quadro che si presume di **terzietà** e di costituire un punto fermo per l'Istituto di credito nel momento in cui si determina a concedere il mutuo e, a cascata, anche per l'acquirente. È questo il principio sancito dalla Corte di Cassazione, con [sentenza del 28 febbraio 2017, n. 5190](#).

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate, a seguito di **accertamento induttivo** ex [articolo 39, comma 1, lettera d\), D.P.R. 600/1973](#), rettificava il reddito prodotto dalla società in relazione alla **vendita di 13 immobili** presuntivamente avvenuta **a un corrispettivo inferiore** rispetto a quello effettivo.

La società **impugnava** l'atto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Vicenza, che riduceva l'accertamento alle **sole compravendite** per le quali era stato **erogato un mutuo**, determinando il valore in pari misura.

L'Agenzia delle Entrate presentava **ricorso in appello** dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Veneto, che riformava la pronuncia di primo grado, ritenendo di prendere in considerazione i **solì immobili** per i quali era stata **redatta perizia** da un Istituto di credito, commisurando alla stessa il valore effettivo dei beni.

Pertanto, la società contribuente presentava **ricorso per cassazione**, eccependo, tra gli altri motivi, la nullità del procedimento e della sentenza per aver la Commissione tributaria regionale del Veneto determinato il **valore degli immobili in misura superiore** a quanto preteso dall'Amministrazione finanziaria e posto a fondamento della valutazione le **perizie disposte dagli istituti bancari**, atti redatti da privati.

Sul punto, i Giudici di Piazza Cavour hanno chiarito innanzitutto che dall'obbligo del giudice tributario di **decidere nel merito** le questioni proposte discende la possibilità che lo stesso **giudice determini il valore venale degli immobili** sulla base di **criteri diversi** da quelli utilizzati dall'Amministrazione finanziaria e legittimamente acquisiti agli atti, fermo il **limite della pretesa tributaria** dalla stessa esercitata (cfr., ex multis [Cassazione, sentenza 13294/2016](#); [Cassazione, sentenza 25317/2014](#)).

Ciò posto, la Suprema Corte ha statuito che l'**unico criterio** utilizzabile per la determinazione del **valore effettivo di vendita di un immobile** è quello di fare riferimento al **valore indicato** nella **perizia di stima** redatta dalla Banca mutuante, unitamente ad una pluralità di **elementi indiziari gravi, precisi e concordanti**.

In altri termini, il **valore degli immobili** risultante dalle perizie delle banche mutuanti può essere posto a base degli **accertamenti analitico-induttivi** emessi nei confronti delle imprese venditrici di tali immobili, purché il **quadro probatorio** complessivo sia sufficiente a **integrare i presupposti** per il ricorso a tale metodologia accertativa.

Infine, i giudici di legittimità hanno precisato che il **valore dei mutui concessi**, pur essendo un elemento di una certa rilevanza, **non appare sufficiente ai fini accertativi**, perché tiene conto di una serie di **altri elementi**, come, ad esempio, le difficoltà economiche dell'acquirente.

Sulla base di quanto sopra, pertanto, la Corte di Cassazione ha **accolto** il motivo di impugnazione nei termini sopra esplicitati, ha **cassato** la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, ha **rigettato il ricorso della società contribuente**, con condanna di quest'ultima al **pagamento delle spese di lite** in Cassazione in favore dell'Agenzia delle Entrate.



OneDay Master

APPELLO E REVOCAZIONE NEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO: NORMATIVA E PRESUPPOSTI

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Riattribuzione ritenute negata per i soggetti Ires in trasparenza

di Dottryna



Il decreto fiscale è recentemente intervenuto sulla disciplina delle ritenute d'acconto modificandone il criterio di scomputo dall'imposta.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "*Imposte dirette*", la relativa *Scheda di studio*.

Il presente contributo evidenzia la impossibilità di riattribuire alla società di capitali che applica il regime della trasparenza le ritenute non utilizzate dai soci.

I redditi prodotti da **società di persone e associazioni professionali** sono **imputati a ciascun socio o associato**, indipendentemente dalla percezione, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili (cd. criterio di trasparenza). Il medesimo criterio è previsto **per l'attribuzione delle ritenute**. L'[articolo 22, comma 1, Tuir](#) stabilisce, infatti, che "*le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, nella proporzione ivi stabilita, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti*".

Con la [circolare 56/E/2009](#) l'Agenzia delle Entrate ha ammesso una **particolare modalità di utilizzo delle ritenute "residue"**: è, infatti, possibile per società ed associazioni professionali utilizzare in **compensazione dei propri debiti tributari e contributivi** le ritenute d'acconto subite "**eccedenti**" le imposte dovute dai soci/associati.

Dubbia era, invece, la possibilità di utilizzare la procedura nel caso in cui a restituire la propria eccedenza di imposta fosse il **socio di una società di capitali che ha optato per la trasparenza**.

Un'ipotesi di apertura in tal senso era stata avanzata nell'ambito della circolare CNDCEC 18/IR/2010 in cui è stato affermato che "*nel caso della cd. «piccola trasparenza» il credito Irpef riattribuito si candiderebbe a rientrare, a seguito dell'opzione preventiva del socio per il regime di riattribuzione in esame, nell'orbita Ires. Dovrebbe dunque potersi considerare superata l'interpretazione fornita a suo tempo dall'Amministrazione finanziaria in merito allo specifico caso dell'attribuzione delle ritenute a seguito dell'imputazione ai soci del reddito di una società di capitali partecipata, che sul punto non lasciava molti margini di manovra agli operatori del settore*".

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione 99/E/2011](#) ha **escluso da tale possibilità i soggetti "trasparenti"** di cui agli [articoli 115](#) e [116 del Tuir](#). A sostegno di tale tesi si ricorda che l'[articolo 115, comma 3, del Tuir](#) dispone quanto segue: *"Le **ritenute operate a titolo d'acconto** sui redditi di tale società, i relativi crediti d'imposta e gli acconti versati **si scomputano dalle imposte dovute dai singoli soci** secondo la percentuale di partecipazione agli utili di ciascuno".* Proprio sulla base di tale previsione, la [circolare AdE 49/E/2004](#) (punto 2.11) aveva affermato che *"(...) le ritenute d'acconto subite dalla partecipata ed i «relativi» crediti d'imposta (...), **devono essere obbligatoriamente imputati ai soci** secondo la percentuale di partecipazione agli utili e sono da questi scomputabili dalle proprie imposte".*

In particolare, l'Agenzia, ritiene che *"la **riattribuzione delle ritenute in capo alla società** che ha optato per il regime della trasparenza, avrebbe l'effetto di ricondurre (anche se solo limitatamente alle ritenute) **il soggetto «trasparente» all'ordinaria modalità di tassazione Ires**, in evidente contraddizione con la scelta operata. Non è un caso, infatti, che i documenti di prassi sull'argomento (circolare del 23 dicembre 2009, n. 56, circolare del 12 marzo 2010 n. 12, risoluzione dell'11 febbraio 2010 n. 6) facciano esclusivo riferimento ai soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir".* Resta inteso che il **credito di imposta** formatosi per effetto della ritenuta **può essere recuperato attraverso la richiesta di rimborso** da parte dei soci.

Infine, è il caso di sottolineare come alle citate limitazioni si aggiungano anche quelle di **carattere operativo**: nell'ambito del **modello Redditi SC**, contrariamente a quanto previsto nel modello Redditi PF (RN33, colonna 3), non è prevista, infatti, alcuna casella nella quale il socio (soggetto Ires) possa indicare **l'importo delle ritenute non utilizzate** che intenda ritrasferire.

