

Edizione di giovedì 31 gennaio 2019

CRISI D'IMPRESA

Dal sovradebitamento agli istituti del codice della crisi

di Fabio Battaglia

DICHIARAZIONI

Modelli dichiarativi e Isa 2019: pubblicati i modelli e le istruzioni

di Lucia Recchioni

IVA

Commercio elettronico “indiretto”: profili fiscali – IV° parte

di Francesco Rizzi

PENALE TRIBUTARIO

Senza garanzie difensive il sequestro è illegittimo

di Marco Bargagli

IVA

Sponsorizzazioni: detraibilità Iva in cerca di certezze

di Matteo Feroci

CRISI D'IMPRESA

Dal sovradebitamento agli istituti del codice della crisi

di Fabio Battaglia

Come noto la **L. 3/2012** ha introdotto nel nostro ordinamento la disciplina del **sovradebitamento** per la gestione delle insolvenze dei **debitori non soggetti alle procedure concorsuali** di cui alla legge fallimentare e dei consumatori.

La legge in parola disciplina **tre distinti procedimenti** di **composizione della crisi da sovradebitamento**:

- **l'accordo del debitore;**
- **il piano del consumatore;**
- **la procedura di liquidazione dei beni.**

L'[articolo 6 L. 3/2012](#) consente al **debitore** concludere un **accordo con i creditori** nell'ambito della procedura di composizione della crisi “*al fine di porre rimedio alle situazioni di sovradebitamento non soggette né assoggettabili a procedure concorsuali diverse*” da quelle ivi regolate.

Il **presupposto soggettivo** è costituito dall'essere **imprenditori non fallibili**, quindi, tutti i soggetti diversi dagli imprenditori commerciali, nell'ambito dei quali ricadono certamente le **associazioni e società sportive senza scopo di lucro** (salvo ovviamente quanto detto sopra in merito alla prevalenza dell'attività commerciale sull'attività istituzionale), gli **imprenditori commerciali sotto soglia** (comprese, quindi società ed associazioni sportive al di sotto delle soglie di cui all'[articolo 1, comma 2, L.F.](#)), i **consumatori**.

Il **piano del consumatore** è invece unicamente rivolto a questi ultimi, ai sensi dell'[articolo 6, comma 2, lett b\) L. 3/2012](#), il quale prevede che il **consumatore** è “*il debitore persona fisica che ha assunto obbligazioni esclusivamente per scopi estranei all'attività imprenditoriale o professionale eventualmente svolta*”.

Il piano di liquidazione di cui agli [articoli 14 ter e ss. L. 3/2012](#) è, infine, la procedura alternativa al piano di sovradebitamento, che prevede la **liquidazione di tutti i beni** del soggetto che ne richiede l'apertura al tribunale.

Ferme restando le tre fattispecie sopra descritte, il nuovo **codice della crisi**, in via preliminare, delinea l'ambito applicativo della disciplina nell'[articolo 2, comma 1, lett. c\)](#) che definisce il **sovradebitamento** “*lo stato di crisi o di insolvenza del consumatore, del professionista, dell'imprenditore minore, dell'imprenditore agricolo, delle start – up innovative di cui al decreto-*

legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, e di ogni altro debitore non assoggettabile alla liquidazione giudiziale ovvero a liquidazione coatta amministrativa o ad altre procedure liquidatorie previste dal codice civile o da leggi speciali per il caso di crisi o insolvenza.

Successivamente, nel capo II del titolo IV disciplina, negli **articoli da 65 a 83**, la **ristrutturazione dei debiti del consumatore** e il **concordato minore** (attuali accordi).

Separatamente, invece, viene disciplinata, nel capo IX del titolo del titolo V, la **liquidazione controllata del sovraindebitato** (**articoli da 268 a 277**).

In questa sede si evidenziano **due fondamentali e rivoluzionarie novità** della disciplina.

In primo luogo l'**articolo 12**, in tema di strumenti di allerta, al comma 7 prevede che: “*Gli strumenti di allerta si applicano anche alle imprese agricole e alle imprese minori, compatibilmente con la loro struttura organizzativa, ferma la competenza dell'OCC per la gestione della fase successiva alla segnalazione dei soggetti di cui agli articoli 14 e 15 ovvero alla istanza del debitore di composizione assistita della crisi.*”

Per quanto, quindi, nell'inciso si faccia riferimento alla **compatibilità** della disciplina con la struttura organizzativa di questi soggetti, riferimento che evidentemente si riferisce in particolare all'assenza degli **obblighi contabili** tipici dell'imprenditore commerciale non piccolo di cui agli [articoli 2114 e ss. cod. civ.](#), rimane la circostanza che **la disciplina dell'allerta si applica anche alle imprese non soggette alla liquidazione giudiziale**.

La vera novità del sistema, cui logicamente è connessa l'estensione dell'**allerta**, è la possibilità, prevista al **comma 2** dell'**articolo 268** del codice, in tema di **liquidazione controllata**, che il creditore possa presentare al tribunale competente, **anche in pendenza di procedure esecutive individuali**, ricorso per **l'apertura della procedura** e, quando l'insolvenza riguarda l'imprenditore, tale facoltà è rimessa anche al **pubblico ministero**.

Con questa norma è evidente che si introduce una vera e propria **rivoluzione** in un mondo nel quale **si poteva scegliere**, anche dopo l'introduzione della **disciplina del sovraindebitamento, di affrontare la propria situazione di crisi** fronteggiando le **aggressioni dei singoli creditori**.

È evidente come questa nuova situazione imponga a tali soggetti di introdurre un minimo di strumenti di **controllo**, onde poter fronteggiare per tempo le situazioni di difficoltà.

Appare evidente come si apra un nuovo approccio alla **consulenza** per tali soggetti, nell'attuale disciplina non assoggettabili a fallimento, che è oggi relegata ad una mera gestione della burocrazia amministrativo-fiscale.

Non si nega che inizialmente ciò possa rivelarsi **traumatico**, ma si ritiene che questa sia una imprescindibile condizione per una evoluzione economica positiva di questi soggetti che

vanno dal **piccolo imprenditore**, all'**imprenditore agricolo** ai **soggetti del non profit**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

**LA GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA DOPO L'INTRODUZIONE
DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA**

Scopri le sedi in programmazione >

DICHIARAZIONI

Modelli dichiarativi e Isa 2019: pubblicati i modelli e le istruzioni di Lucia Recchioni

Sono stati **pubblicati** sul sito dell'Agenzia delle entrate nella giornata di ieri, **30 gennaio**, i **provvedimenti** con i quali sono stati approvati:

- il **modello** [Consolidato nazionale e mondiale 2019](#) con le relative **istruzioni**,
- il **modello** [Irap 2019](#) con le relative **istruzioni**,
- il **modello** [Reddit 2019 Sp](#) con le relative **istruzioni**,
- il **modello** [Reddit 2019 Sc](#) con le relative **istruzioni**,
- il **modello** [Reddit 2019 Enc](#) con le relative **istruzioni**,
- il **modello** [Reddit 2019 Pf](#) con le relative **istruzioni**,
- i **modelli** per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli **Isa** con le relative **istruzioni**.

Sempre con un [provvedimento](#) pubblicato nella giornata di ieri è stato inoltre definito il programma delle elaborazioni degli indici sintetici di affidabilità fiscale applicabili a partire dal **periodo d'imposta 2019**.

Con riferimento a quanto appena richiamato, la principale novità è sicuramente rappresentata dagli **Isa** (**Indici sintetici di affidabilità fiscale**), i quali avranno il compito di **sostituire integralmente i parametri** e gli **studi di settore**.

I **175 indici** attualmente in vigore sono stati approvati con il **D.M. 23.03.2018** e con il **D.M. 28.12.2018**, e, come noto, troveranno applicazione dal **periodo d'imposta 2018**, dopo che l'[articolo 1, comma 931, L. 205/2017](#) (Legge di bilancio 2018) ne ha rinviato l'applicazione.

Giova a tal proposito ricordare che gli Isa consentiranno al contribuente di verificare il proprio **grado di affidabilità fiscale**, in base al posizionamento su una **scala da 1 a 10**. In funzione del **grado di affidabilità** potranno essere previsti specifici **benefici**, quali:

- **l'esonero dall'apposizione del visto di conformità** per la compensazione di crediti per un importo non superiore a **000 euro annui**, relativamente all'**Iva**, e per un importo non superiore a **20.000 euro annui**, relativamente alle **imposte dirette** e all'**Irap**,
- **l'esonero dall'apposizione del visto di conformità** ovvero dalla prestazione della garanzia per i **rimborsi Iva** per un importo non superiore a 50.000 euro annui,
- la **non applicazione** della disciplina delle **società non operative**, anche ai fini di quanto previsto dall'[articolo 2, comma 36-decies, secondo periodo, D.L. 138/2011](#),
- **l'esclusione** dagli **accertamenti basati sulle presunzioni semplici** ([articoli 39, comma 1,](#)

[lett. d\), D.P.R. 600/1973, e 54, comma 2, D.P.R. 633/1972](#))

- l'**anticipazione** di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei **termini di decadenza** per l'attività di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'Iva;
- l'**esclusione** dalla **determinazione sintetica del reddito complessivo** ([articolo 38 D.P.R. 600/1973](#)), a condizione che il **reddito complessivo accertabile non ecceda di 2/3 il reddito dichiarato**.

Si ricorda, da ultimo, che **non** devono tuttavia presentare il **modello** i contribuenti che presentano una o più **cause di esclusione**, ovvero:

1. i contribuenti che hanno **iniziato l'attività nel corso del periodo d'imposta**;
2. i contribuenti che hanno **cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta**;
3. i contribuenti che dichiarano ricavi o compensi di **ammontare superiore a euro 5.164.569**. Si sottolinea, tuttavia, che, ai fini del riscontro delle condizioni per l'esclusione, i relativi decreti di approvazione possono prevedere che ai ricavi o ai compensi debbano essere **sommati** o **sottratti** ulteriori componenti di reddito;
4. i contribuenti che non si trovano in **condizioni di normale svolgimento dell'attività**;
5. i contribuenti che si avvalgono del **regime forfetario agevolato**, previsto dall'[articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014](#), e del **regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile** e lavoratori in mobilità di cui all'[articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011](#);
6. i contribuenti che esercitano **due o più attività di impresa**, non rientranti nel medesimo Isa, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle **attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'Isa** relativo all'**attività prevalente**, comprensivi di quelli delle eventuali **attività complementari** previste dallo specifico Isa, **superi il 30%** dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;
7. i contribuenti con **categoria reddituale diversa** da quella per la quale è stato approvato l'Isa;
8. gli **Enti del Terzo settore non commerciali** che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa ai sensi dell'[articolo 80 D.Lgs. 117/2017](#);
9. le **organizzazioni di volontariato** e le **associazioni di promozione sociale** che applicano il regime forfetario ai sensi dell'[articolo 86 D.Lgs. 117/2017](#);
10. le **imprese sociali** di cui al [D.Lgs. 112/2017](#);
11. le **società cooperative, società consortili e consorzi** che **operano esclusivamente** a favore delle **imprese socie o associate** e delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;
12. i soggetti che esercitano, in ogni forma di **società cooperativa** le attività di “**Trasporto con taxi**” – codice attività 49.32.10 e di “**Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente**” – codice attività 49.32.20, di cui all'ISA AG72U;
13. le **corporazioni dei piloti di porto** esercenti le attività di cui all'ISA AG77U.



**Euroconference
CONSULTING**

I nostri migliori Esperti, al tuo fianco,
per supportarti a 360° nella tua attività professionale

[scopri di più >](#)

IVA

Commercio elettronico “indiretto”: profili fiscali – IV° parte

di Francesco Rizzi

Due **problematiche** che gli operatori del **commercio elettronico “indiretto”** si trovano spesso a dover affrontare sono quella dei **“resi”** e quella della **corretta** identificazione e formalizzazione degli **“aspetti contrattuali”**.

Per quel che concerne i **“resi”**, nell’ambito del commercio elettronico “indiretto” possono capitare **quattro differenti casistiche** di **“reso merce”** e segnatamente:

1. caso in cui **l’operazione è documentata da una fattura italiana**: in tal caso il reso della merce sarà **documentato** attraverso l’emissione di un’apposita **nota di credito** disciplinata dall’[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#);
2. caso in cui **l’operazione è documentata da una fattura UE**: il caso in esame riguarda il **reso** della merce da parte di un soggetto passivo di un **altro Paese UE** al quale erano stati **ceduti** beni da parte di un soggetto passivo italiano con emissione di fattura **non imponibile** ai sensi dell’[articolo 41 D.L. 331/1993](#). In questo caso il reso della merce dà luogo a una **rettifica** di cessione **intracomunitaria** (**D.M. 23.02.1994**). La procedura di variazione **non** è obbligatoria ed il cedente italiano ha la **facoltà** di effettuare un’apposita **rettifica in diminuzione** sul registro delle fatture emesse (dovrà anche trasmettersi un **INTRA 1ter** di rettifica);
3. caso in cui **l’operazione è documentata da uno scontrino fiscale**: in presenza di un **reso** di merce che era stata ceduta con emissione di uno **scontrino fiscale** il cedente dovrà aprire un’apposita **“pratica di reso”** numerata, ove archiviare tutte le **evidenze** dell’operazione (la pratica dovrà essere conservata fino allo **scadere** degli ordinari **termini** di accertamento). **Contestualmente** dovrà emettere uno **scontrino negativo** con l’indicazione della causale **“rimborso per restituzione merce venduta”** e del numero della pratica di reso ([articolo 12 D.M. 23.03.1983](#)). Tale scontrino negativo andrà **registrato** come variazione in **diminuzione** sul registro dei corrispettivi;
4. caso in cui **l’operazione è stata solamente annotata sul registro dei corrispettivi**: in tale caso, ovvero qualora **non** sia stata emessa la fattura né lo scontrino fiscale ma sia stata effettuata solamente l’**annotazione** sul registro dei **corrispettivi** (*cfr.* [risoluzione 274/2009](#)), dovrà seguirsi la seguente **procedura**:
 - il **cedente** dovrà aprire un’apposita **“pratica di reso”** numerata, ove archiviare tutte le **evidenze** dell’operazione (la pratica dovrà essere **conservata** fino allo scadere degli ordinari **termini** di accertamento);
 - l’acquirente **privato** invierà una **mail** (o analoga comunicazione) al cedente, specificando il **“codice”** dell’articolo oggetto di **restituzione**;

- il **cedente** fornirà all’acquirente un “**codice reso**” collegato al “**codice**” dell’articolo;
- dovrà **annotarsi** sul registro dei corrispettivi un **corrispettivo negativo**.

Con la [risoluzione 219/2003](#) l’Agenzia delle Entrate ha altresì chiarito che il **cedente** dovrà in particolare documentare e **conservare** (ed eventualmente **esibire** all’Amministrazione Finanziaria) le **generalità** dell’acquirente, l’**importo rimborsato**, il **codice** dell’articolo restituito, il **codice di reso** (che dovrà essere riportato su **ogni** documento emesso per **certificare** il rimborso).

Per quanto riguarda, invece, gli **aspetti contrattuali**, nel **commercio elettronico “indiretto”** il contratto di compravendita concluso **online** (ovvero mediante l’uso di computer o altri strumenti informatici tra loro collegati) è un “**contratto telematico**” rientrante nella categoria dei “**contratti per adesione**” (o “contratti di massa”).

Ad esso si applicano pertanto:

- le **norme generali** sui contratti stabilite nel **codice civile**,
- la **normativa specifica** sul commercio elettronico di cui al **D.Lgs. 70/2003**,
- il “**codice del consumo**” di cui al **D.Lgs. 206/2005**,
- la “**convenzione di Vienna**” (ratificata con **765/1985**) per le vendite internazionali (ovvero concluse con soggetti extra UE).

Per quel che concerne le **informazioni generali** che devono essere **obbligatoriamente** inserite nel contratto, sia il **D.Lgs. 70/2003** che il “**codice del consumo**” (**D.Lgs. 206/2005**) prescrivono specifici **obblighi informativi** in capo al prestatore/venditore.

Nello specifico, ai sensi dell'[articolo 7 D.Lgs. 70/2003](#), “il prestatore, in **aggiunta** agli obblighi informativi previsti per specifici beni e servizi, **deve rendere facilmente accessibili, in modo diretto e permanente**, ai **destinatari** del servizio e alle **Autorità** competenti le seguenti **informazioni**: a) il **nome**, la denominazione o la ragione sociale; b) il **domicilio** o la sede legale; c) gli **estremi** che permettono di **contattare rapidamente** il prestatore e di comunicare **direttamente ed efficacemente** con lo stesso, compreso l’indirizzo di **posta elettronica**; d) il numero di iscrizione al repertorio delle attività economiche, **REA**, o al registro delle imprese; e) gli elementi di **individuazione**, nonché gli estremi della competente **autorità di vigilanza** qualora un’attività sia soggetta a concessione, **licenza** od autorizzazione; f) ... omissis ... g) il numero della **partita Iva** o altro numero di identificazione considerato equivalente nello Stato membro, qualora il prestatore eserciti un’attività soggetta ad **imposta**; h) l’indicazione **in modo chiaro ed inequivocabile** dei **prezzi** e delle **tariffe** dei diversi servizi della società dell’informazione forniti, evidenziando se comprendono le **imposte**, i **costi di consegna** ed altri **elementi aggiuntivi** da specificare; i) l’indicazione delle **attività** consentite al consumatore e al destinatario del servizio e gli **estremi del contratto** qualora un’attività sia soggetta ad autorizzazione o l’oggetto della prestazione sia fornito sulla base di un **contratto di licenza d’uso**”.

Tali informazioni devono essere tenute sempre **aggiornate**.

Si evidenzia inoltre che la **Corte di Giustizia dell'Unione Europea** ha chiarito che “*il prestatore di servizi è tenuto a fornire ai destinatari del servizio, sin da prima di ogni stipula di contratto con questi ultimi, oltre al suo indirizzo di posta elettronica, altre informazioni che consentano una presa di contatto rapida nonché una comunicazione diretta ed efficace.*

Tali informazioni non devono obbligatoriamente corrispondere ad un numero di telefono. Esse possono consistere in una maschera di richiesta di informazioni elettronica, tramite la quale i destinatari del servizio possono rivolgersi via internet al prestatore di servizi e alla quale questi risponde per posta elettronica” ([causa C-298/07 del 2008](#)).

La non completezza delle suddette informazioni o addirittura l'omissione di tale obbligo informativo comporta l'irrogazione di **sanzioni amministrative pecuniarie** da € 103 a € 10.000, **raddoppiabili** nei casi di particolare gravità o recidiva.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

The graphic features a blue header bar with the text "Seminario di specializzazione" in white. Below it, the main title "LA FISCALITÀ NELL'E-COMMERCE" is displayed in large, bold, blue capital letters. At the bottom, there is a call-to-action button with the text "Scopri le sedi in programmazione >" in blue.

PENALE TRIBUTARIO

Senza garanzie difensive il sequestro è illegittimo

di Marco Bargagli

Come noto [l'articolo 220](#) delle **disposizioni di attuazione, coordinamento e transitorie del codice di procedura penale** dispone che “*quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice*”.

In merito, anche la **prassi operativa** prevede **precise regole** da seguire qualora, nel corso dell'attività ispettiva, vengano **individuati indizi di reato**, con il precipuo scopo di rendere operanti le c.d. “**garanzie difensive**” a favore del **soggetto indagato**.

Sullo specifico tema, la [circolare 1/2008 della Guardia di Finanza](#) – denominata “**Istruzione sull'attività di verifica**” (cfr. Volume III, parte VII, capitolo 3, pagina n. 159 e ss.) dedica, nell'ambito dei **rapporti fra funzioni di polizia tributaria e funzioni di polizia giudiziaria**, un intero capitolo rubricato “*gli indizi di reato emersi nel corso dell'attività ispettiva fiscale*”, facendo **espresso richiamo** al citato [articolo 220](#) delle disposizioni di attuazione, coordinamento e transitorie del codice di procedura penale.

Nello specifico, il citato documento di prassi sottolinea che **l'emersione degli indizi di reato** determina che:

- **ove sia già individuato il soggetto cui si riferiscono gli indizi stessi**, questo deve essere posto nelle condizioni di **esercitare le garanzie difensive previste dal codice di procedura penale**; pertanto, nel caso in cui sia necessario eseguire un atto per il quale è prevista **la presenza del legale**, il medesimo soggetto **dovrà essere invitato a nominare un difensore di fiducia** e, nel caso in cui **rinunci a questa facoltà**, occorrerà porre in essere gli adempimenti necessari ai fini della **nomina di un difensore d'ufficio**;
- **gli atti di assicurazione degli elementi probatori, o comunque riferibili al fatto – reato** in relazione al quale sono emersi gli indizi, devono **essere compiuti** secondo le forme e le procedure **disciplinate dal codice di procedura penale**.

In merito, a norma **dell'articolo 191 c.p.p.**, le **prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dal codice stesso non possono essere utilizzate** e tale **inutilizzabilità è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento**; inoltre, il mancato rispetto dei richiamati adempimenti può **determinare l'insorgenza di profili di illegittimità dell'attività istruttoria**, per **violazione delle garanzie difensive ed inosservanza delle forme prescritte dal codice di procedura penale**, con conseguente **inutilizzabilità delle risultanze della predetta attività in sede processuale-penale**.

In linea con i sopra indicati principi si è espressa la **Corte di Cassazione**, III Sezione penale, con la [sentenza n. 50657 del 08.11.2018](#).

In particolare, i giudici hanno sancito **l'illegittimità del sequestro di documenti** in precedenza individuati, nel corso di un controllo fiscale, senza che i verificatori **avessero informato il contribuente della facoltà di farsi assistere da un difensore di fiducia**, in presenza di precisi indizi di reato.

Nel caso oggetto della sentenza, il magistrato titolare delle indagini aveva disposto la perquisizione degli **uffici di una società di capitali**, in esito alla quale erano stati **sottoposti a sequestro probatorio** una serie di documenti.

A parere della parte ricorrente **le operazioni di sequestro sarebbero state “viziate”** in quanto eseguite sulla base di **“precedenti accertamenti”** operati **“di iniziativa”** da parte della Guardia di Finanza senza che, **preventivamente ed esse**, fosse stato dato agli indagati l'avviso **della facoltà** che ai medesimi competeva di **essere assistiti**, durante lo svolgimento di tali operazioni, da un **difensore di loro fiducia**.

Gli ermellini hanno **accolto il ricorso del contribuente** considerato che:

- quando **fu compiuta l'attività di indagine** da parte della Guardia di Finanza **non fu dato alcun avviso agli indagati della facoltà**, che agli stessi spettava, di essere assistiti – nel corso delle attività svolte – dal difensore di fiducia;
- al **momento in cui furono compiuti gli atti** di sequestro a carico dei ricorrenti **erano già emersi** elementi tali da comportare l'assunzione, da parte loro, della **qualifica di soggetti indagati** con contestuale iscrizione nel **registro degli indagati**.

Ciò premesso, la Suprema Corte osserva che in **tema di sequestro probatorio**, attesa la **finalità istruttoria cui l'atto è preordinato**, nasce **l'obbligo da parte della polizia giudiziaria** di avvisare il soggetto nei cui confronti sono svolte le indagini della **facoltà di avvalersi di assistenza legale fiduciaria**.

La **violazione di siffatto obbligo** incide in modo assai rilevante sul concreto esercizio da parte dell'indagato del **diritto di difesa**, costituendo **un'ipotesi di vizio dell'atto** che ne comporta l'**insuperabile “inutilizzabilità patologica”**.

In definitiva, conclude la Corte, *“il mancato compimento della prescritta formalità – dotata, tuttavia, di una chiara pregnanza sostanziale in quanto si tratta di atto finalizzato ad assicurare all'indagato la possibilità di un'assistenza tecnica, strumentale alla garanzia dell'effettività del diritto alla difesa, in occasione della acquisizione di elementi istruttori sui quali potrebbe essere successivamente fondato il giudizio sulla sussistenza e sulla rilevanza penale della condotta a lui attribuita – non può non riverberarsi in senso negativo sulla legittimità della affermazione della sussistenza del fumus commissi delicti”*.

Seminario di specializzazione

LE MODIFICHE DEL DIRITTO SOCIETARIO A SEGUITO DELLA RIFORMA DEL DIRITTO FALLIMENTARE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Sponsorizzazioni: detraibilità Iva in cerca di certezze

di Matteo Feroci

In materia di **spese di sponsorizzazione**, la **deducibilità del costo** ai fini delle imposte dirette implica l'**automatica detraibilità dell'Iva** regolarmente addebitata in fattura e pagata al fornitore?

Il quesito, che presenta sicuro interesse, richiede un'attenta analisi dei **precedenti giurisprudenziali**.

Sul punto può essere innanzitutto citata la **CTP Catania, sentenza n. 6313/12/18 del 27.04.2018**, depositata in segreteria il **25.05.2018**.

La questione contesa riguardava un **avviso di accertamento** per l'annualità 2012 con il quale l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione i costi di sponsorizzazione sostenuti dal ricorrente nei confronti di due distinte ASD in quanto ritenuti **antieconomici, non inerenti e sproporzionati** rispetto al volume d'affari dichiarato accertando, quindi, una maggiore Irpef, Irap ed Iva con annesse **sanzioni ed interessi**.

Il contribuente impugnava l'avviso di accertamento in seno ai giudici di prima cure i quali, con la pronuncia sopra richiamata, operavano una distinzione tra trattamento ai fini delle imposte dirette ed Iva confermando, con riferimento al primo aspetto, la **liceità del comportamento** tenuto dal contribuente in quanto conforme a quanto previsto dalla **presunzione legale assoluta** di cui all'[articolo 90, comma 8, L. 289/2002](#): in particolare, come più volte rimarcato dalla recente giurisprudenza di merito e di legittimità (**sentenze n. 5720/2016, 7207/2017 e 8981/2017**), nel limite di **200.000 euro annui** le **spese di sponsorizzazione** sono considerate **spese di pubblicità** e come tali **integralmente deducibili nell'anno di sostenimento**.

Relativamente, invece, alla **detrarribilità dell'Iva** i giudici, dopo aver sancito l'assenza di un'analogia presunzione come quella esistente ai fini Irpef/Irap, statuivano che quest'ultima continuava ad essere ancorata al rispetto dei principi generali che regolano la **detrarzione** dell'imposta, fra cui l'**inerenza** che “*oltre ad essere qualitativa, può rilevare anche dal punto di vista meramente quantitativo (ossia di entità e congruità della spesa)*”.

Ciò portava il collegio giudicante a ritenere **indetraibile l'Iva** derivante dalle spese di sponsorizzazione in quanto **costi ritenuti non congrui** rispetto al totale dei costi dell'esercizio (24% dei costi per servizi).

La pronuncia in commento, a ben vedere, appare in **controtendenza** rispetto ai recenti orientamenti della **Suprema Corte di Cassazione** resi in tema di **antieconomicità** ed **inerenza**.

Relativamente al primo aspetto i massimi giudici fanno notare (**sentenza n. 2875/2017**) che è inammissibile l'**indetraibilità** dell'Iva solo perché l'operazione sottostante viene tacciata di **antieconomicità**: in particolare la Corte, richiamando orientamenti della **Corte di Giustizia UE**, sostiene che *"in condizioni normali non è consentito all'amministrazione di rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall'imprenditore escludendo il diritto a detrazione per le ipotesi in cui il valore dei beni e servizi sia ritenuto antieconomico e dunque diverso da quello da considerare normale o comunque sia tale da produrre un risultato antieconomico"*.

La **valutazione dell'inerenza** presuppone, per contro, un'analisi limitata solo e soltanto ad **elementi qualitativi e non quantitativi** *"senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo"* (**ordinanza n. 450/2018**).

In particolare, la dimostrazione da parte dell'Ufficio di un'eventuale **antieconomicità** *"manifesta e macroscopica"* di un'operazione costituirebbe un mero **indizio di non inerenza** del bene per finalità estranee all'attività svolta (**sentenza n. 2240/2018**); nel caso di specie la *"manifesta e macroscopica"* **antieconomicità** dei **costi di sponsorizzazione** sembrerebbe, tuttavia, non provata da parte dell'Ufficio nella misura in cui gli stessi incidono per un 5% circa sui ricavi dichiarati.

Master di specializzazione

ENTI NON PROFIT: PROFILI GIURIDICI E FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >