

# Rassegna Professionale

Rivista trimestrale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brindisi

**SCIOPERO**



ODCEC  
BRVNDISIUM

# Rassegna Professionale

Rivista trimestrale dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
di Brindisi

Anno XXIV - N° 4 - Ottobre / Dicembre 2016

## EDITORE

Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Brindisi  
Via Carmine, 44 - 72100 Brindisi  
www.odcecbrindisi.it

## DIRETTORE RESPONSABILE

Davide PIAZZO

## COMITATO DI REDAZIONE

Gabriele Albanese - Francesco Calò  
Silvia Conte - Elvira Elia  
Leonardo Grassi - Michele Orlando  
Marianna Pacifico - Raffaele Tommasi

## DIREZIONE E REDAZIONE

Via Carmine, 44 - 72100 Brindisi  
rassegnaprofessionale@gmail.com

## GRAFICA

2ld.it  
Via San Francesco, 186  
72021 Francavilla Fontana (Br)

## AUTORIZZAZIONE TRIBUNALE BRINDISI

n. 4 del 8.9.1993  
Iscrizione al R.O.C. n. 21483  
del 15092011

Ogni articolo viene ceduto a titolo gratuito  
alla redazione ed esprime esclusivamente il  
pensiero di chi lo firma esonerando il Comitato  
di redazione e l'Editore da ogni responsabilità.

Per contattare la redazione o inviare i propri  
contributi scrivere a:  
rassegnaprofessionale@gmail.com

## ... et de hoc satis! Adesso si sciopera



di Davide Piazza

Per giungere a far indire uno sciopero ad una categoria come la nostra, nota per la sua mitezza e per la naturale predisposizione agli accordi più che agli scontri, vuol dire davvero che il legislatore questa volta l'ha fatta grossa. In effetti, celare con il termine *semplificazione* un ulteriore insostenibile aggravio di adempimenti e responsabilità, non può, ancora una volta, non suscitare nulla, bensì, suonando chiaramente le note dell'ennesima beffa, anche il più paziente dei servitori non ha più voglia di stare in silenzio. E sciopero sia. Non si ha memoria di precedenti manifestazioni organizzate di protesta da parte dei commercialisti e sarà un evento di rilievo anche per misurare finalmente il peso della categoria che auspico possa partecipare numerosa nei diversi ambiti. Certo, una nostra giornata di protesta non potrà generare gli apocalittici disagi di altre categorie (tassisti, medici, avvocati, dipendenti pubblici) perché nel nostro lavoro l'unità di misura non è la giornata, e non abbiamo il potere di creare disagio ad alcuno in una sola giornata, se non danno o sanzioni a noi stessi, gli esiti della protesta saranno pertanto effettivamente la misura del rispetto che il governo ha della categoria e di quanto ha da dire dal basso della sua posizione.

## SOMMARIO

... et de hoc satis! Adesso si sciopera .....	2
Professionisti e Irap, ovvero quando le norme poco chiare si trasformano in telenovela .....	4
Sanzioni e ravvedimento fuori controllo .....	10
CNPADC: rinnovo degli organi collegiali nel segno della continuità .....	13
Intrasferibilità delle quote e voto per testa nella S.s.d.r.l.: due delicate questioni ancora aperte .....	14
Il voto segreto nelle società cooperative .....	20
News in pillole .....	24

In questo numero segnaliamo l'articolo del dott. Saverio Cinieri che ha fornito un utilissimo strumento sullo stato dell'arte, aggiornato con le ultime sentenze, della nota problematica di professionisti e Irap. Il dott. Lelio Cacciapaglia ha esaminato la recente circolare n.42 fornendo alcune importanti riflessioni sul sistema sanzionatorio e sul ravvedimento operoso. In materia di associazioni sportive il dott. Stefano Andreani, dottore commercialista in Firenze, dopo aver tenuto un interessante convegno presso la sede dell'Ordine, ha delineato due problematiche ancora aperte in materia di intrasferibilità delle quote e voto per testa nella s.s.d.r.l. Infine, il collega Eugenio Cascione, ha approfondito la tematica del voto segreto nelle società cooperative.

Il 4 novembre scorso, con 246 voti, l'assemblea degli iscritti dei commercialisti della Provincia di Brindisi, nella due giorni di elezioni della categoria in tutta Italia, ha eletto il nuovo consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili di Brindisi: il collega Fabio Aiello è stato riconfermato presidente per il quadriennio 2017-2020. A votare per il rinnovo del Consiglio dell'Ordine e del Collegio dei Revisori sono stati 251 aventi diritto. Sono stati confermati a far parte del direttivo i consiglieri Marco Botrugno, Massimo Mangiameli, Francesco Rini, Marianna Pacifico, Eugenio Cascione e Vito Chirulli. I nuovi entrati sono Giuseppe Liuzzi, Gianni Dell'Abate, Roberto Gianfrate e Roberto Martina. Eletto inoltre il nuovo Collegio dei Revisori con la riconferma del Presidente uscente, Barbara Branca e di Teodosio Prete, nuovo entrato, Piero De Filippis.

Al nuovo consiglio ed al collegio dei revisori gli auguri di un buon lavoro da parte della redazione.



# Professionisti e Irap, ovvero quando le norme poco chiare si trasformano in telenovela



di Saverio Cinieri

Quella dell'assoggettamento o meno a IRAP dei lavoratori autonomi è una storia che, ormai, sta assumendo sempre di più i contorni di una vera e propria "telenovela".

E come tutte le "telenovelas" ci sono i vari protagonisti, ognuno con un ruolo ben preciso:

- i "buoni e ingiustamente perseguitati", ovvero i professionisti che, ritenendo di non rientrare nel campo di applicazione dell'imposta chiedono giustizia;
- i "cattivi", ovvero il Legislatore e l'Amministrazione finanziaria che non prendono una buona volta per tutte una decisione chiara e, soprattutto, univoca, su chi è soggetto all'imposta e chi no;
- i "paladini della giustizia", ovvero i vari enti giurisdizionali (commissioni tributarie e Cassazione) che, chiamati dai "buoni" a pronunciarsi sulla questione, decidono nel "bene", ma anche nel "male", le loro sorti tributarie.

Chiaramente, trattandosi di "telenovela" si sa quando essa è iniziata, ma non si sa ancora quando ci sarà l'ultima puntata.

Però, può essere utile fare un riassunto di quanto sin qui si è stato trasmesso su questi "schermi", anche per cercare di indovinare quale potrebbe la conclusione di questa storia infinita.

E non si può fare a meno di partire dalla prima puntata, anzi, dal suo prologo.

## Il problema dell'assoggettamento a IRAP dei lavoratori autonomi

Il presupposto dell'IRAP, come noto, è l'esercizio abituale di una attività, autonomamente organizzata, diretta alla produzione e allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, comprese le attività esercitate dalle società e dagli enti, inclusi gli organi e le Amministrazione dello Stato.

Tra i soggetti passivi, quindi, la norma annovera anche le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate (art. 5, comma 3 del TUIR) esercenti arti e professioni.

Partendo dalla lettura combinata delle suddette norme, dunque, si è posto il problema dell'assoggettamento a IRAP degli esercenti attività di lavoro autonomo che, di fatto, non hanno una organizzazione di mezzi autonoma e strutturata.

## La posizione della Corte Costituzionale

Il problema è emerso, in tutta la sua evidenza, con la sentenza 21 maggio 2001, n. 156, emessa dalla Corte costituzionale.

La Consulta, dichiarando infondate o inammissibili le eccezioni di incostituzionalità del D.Lgs. n. 446/1997, con quella pronuncia, ha ribadito che l'IRAP è un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle (sole) attività autonomamente organizzate e ha riconosciuto in tale valore aggiunto, direttamente connesso all'elemento organizzativo, un idoneo indice di capacità contributiva.

Però, spingendosi oltre, ha affermato che "... è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui".

L'accertamento di tale condizione, "in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto ..." da verificare caso per caso.

## Le prime pronunce della Cassazione

La Cassazione, con la sentenza n. 21203 del 5 novembre 2004, si è pronunciata per la prima volta sulla questione dell'assoggettamento ad IRAP dei professionisti, confermando che in mancanza di autonoma organizzazione (es. mancanza di dipendenti e di capitali presi a mutuo, ecc.) si è esclusi dall'ambito applicativo del tributo.

Successivamente, la suprema Corte si è espressa più volte, (tra le altre, sent. 16 febbraio 2007, n. 3678) stabilendo il principio in base al quale il requisito dell'autonoma organizzazione (presupposto impositivo ai fini IRAP) sussiste se il contribuente che esercita attività di lavoro autonomo:

- sia l'unico responsabile dell'organizzazione, non essendo, quindi, inserito in strutture organizzative riferibile ad altrui responsabilità ed interesse;
- impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo il principio del id quod plerumque accidit, costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività (ad esempio dispone di uno studio attrezzato);
- si avvalga solo in modo non occasionale di lavoro altrui (sia lavoro dipendente che sotto forma di collaborazioni coordinate e continuative o a progetto)..

Nella sentenza n. 3678/2007 si legge che, l'IRAP *«colpisce una capacità produttiva «impersonale ed aggiuntiva» rispetto a quella propria del professionista perché, se è innegabile che l' esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria cultura e preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo, è altresì vero che quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto, eccetera»*.

Pertanto, secondo i giudici di legittimità, il requisito dell'autonoma organizzazione:

- deve essere accertato dal giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato;
- ricorre in presenza di alcune condizioni.

## La posizione dell'Amministrazione finanziaria

L'Agenzia delle entrate è intervenuta sulla problematica con la circolare 13 giugno 2008, n. 45/E nella quale, prendendo spunto dalla suddetta giurisprudenza, ha cercato di delineare i principi per l'individuazione dell'autonoma organizzazione, pur senza risolvere definitivamente la questione.

Secondo l'Agenzia delle entrate, premesso che l'onere della prova ricade generalmente sul contribuente, gli uffici devono:

- esaminare le dichiarazioni, con specifico riguardo al contenuto del quadro concernente i redditi di lavoro autonomo, al fine di verificare la fondatezza della richiesta del contribuente e di contrastare, ricorrendone i presupposti, le eccezioni sollevate in giudizio circa la mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione;
- i modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, che integrano la dichiarazione dei redditi. Vanno analizzati, in particolare, i quadri relativi al personale addetto all'attività, all'unità locale destinata all'esercizio dell'attività e ai beni strumentali.

Ulteriori elementi utili potrebbero essere desunti, in caso di insufficienza delle informazioni ricavate dalle dichiarazioni, da altre informazioni presenti nel sistema informativo dell'agenzia e nella documentazione di cui dispone l'ufficio, comprese le informazioni emerse nell'attività di controllo a carico del ricorrente o anche di terzi.

Comunque, in linea generale, ai fini dell'individuazione del requisito di autonoma organizzazione, in assenza di altri più significativi elementi, secondo l'Agenzia delle entrate può tornare utile la disciplina dei c.d. "contribuenti minimi" di cui all'art. 1, commi da 96 a 117, legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria 2008).

Nella circolare si afferma anche che:

- l'assenza di autonoma organizzazione può essere fatta valere soltanto nel ricorso e non può essere introdotta in giudizio successivamente;
- l'onere di provare l'eventuale assenza dell'autonoma organizzazione ricade sul contribuente.

Successivamente l'Agenzia delle entrate è tornata sull'argomento con la circolare 28 maggio 2010, n. 28/E.

Con tale documento, l'Agenzia, aggiornando le istruzioni per la gestione del contenzioso pendente alla luce dell'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, ha chiarito che:

- le attività ausiliarie del commercio possono essere esercitate senza organizzazione di capitali o lavoro altrui e sono, pertanto, escluse dall'IRAP; l'imposta regionale è dovuta in presenza di un'autonoma organizzazione;
- per i medici convenzionati con SSN la prova dell'autonoma organizzazione non può consistere nella semplice disponibilità dello studio attrezzato e nell'uso delle apparecchiature previste obbligatoriamente dalla convenzione: l'esistenza dell'autonoma organizzazione dipende dalla presenza di elementi che superano lo standard indicato dalla convenzione col SSN e che devono essere esaminati volta per volta.

Successivamente si devono segnalare:

- la risoluzione 25 marzo 2009, n. 78/E nella quale è stato affermato che i compensi derivanti dall'incarico di sindaco di società commerciali rientrano nella base imponibile IRAP del commercialista, anche se per tale attività non si avvale della struttura organizzativa dello studio professionale. Restano esclusi dall'IRAP solo i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che non rientrano nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente. Pertanto, i compensi percepiti dal professionista per l'attività di sindaco in diverse società commerciali concorrono - in quanto redditi di lavoro autonomo - alla formazione della base imponibile IRAP;
- la risposta resa il 6 ottobre 2016 al question time in Commissione Finanze (interpellanza prot. 5-09636), nella quale il vice ministro Casero ha confermato che, anche a seguito della sentenza a Sezioni Unite della Cassazione n. 7371/2016, studi associati e società semplici non possono sfuggire al presupposto impositivo Irap;
- la risoluzione 28 settembre 2016, n. 82/E nel quale l'Agenzia delle entrate, con specifico riferimento alla attività di medico di medicina generale convenzionato con il Servizio sanitario nazionale, ha richiamato quanto detto a suo tempo nella circolare n. 28/E del 2010 (punto 4), laddove è stato precisato che: "si deve ritenere che la stretta disponibilità dello studio attrezzato così come previsto dalla convenzione non possa essere considerata di per sé indice di esistenza dell'autonoma organizzazione per i medici di medicina generale. In altri termini, lo studio e le attrezzature previste in convenzione possono essere considerate il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività da parte del medico, mentre l'esistenza dell'autonoma organizzazione è configurabile, ex adverso, in presenza di elementi che superano lo standard previsto dalla convenzione e che devono essere pertanto valutati volta per volta."

### **Le ultime novità legislative**

La Legge di stabilità 2016 (art. 1, comma 125, legge 28 dicembre 2015, n. 208) ha previsto che, a partire dal 1° gennaio 2016, non sussiste autonoma organizzazione ai fini IRAP nel caso di medici che abbiano sottoscritto specifiche convenzioni con le strutture ospedaliere per lo svolgimento della professione, ove percepiscano per l'attività svolta presso dette strutture più del 75 per cento del proprio reddito complessivo.

Sono in ogni caso irrilevanti, ai fini della sussistenza dell'autonoma organizzazione, l'ammontare del reddito realizzato e le spese direttamente connesse all'attività, svolta. L'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla Convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale.

### **Le ultime posizioni della Cassazione**

Come è possibile intuire, anche dando un'occhiata all'elenco della giurisprudenza di legittimità riportato in fondo, la questione è tutt'altro che risolta.

Essa è oggetto di moltissime liti tributarie che hanno determinato un contrasto tra le Sezioni di Cassazione.

Le due correnti che si sono venute a creare vedono contrapposte, da una parte, la quinta Sezione, secondo cui la presenza di un solo dipendente (anche solo part-time o con funzioni meramente accessorie) basti a configurare l'autonoma organizzazione, e, dall'altra, la sesta Sezione, per la quale tale automatica sottoposizione ad IRAP vanificherebbe l'affermazione di principio desunta dalla legge e dal testo costituzionale secondo cui il giudice di merito deve accertare se la struttura organizzativa costituisce un elemento potenziatore e aggiuntivo ai fini della produzione del reddito. La questione, quindi, è stata rimessa alle Sezioni Unite, che si sono espresse con la sentenza n. 9451 del 10 maggio 2016, sancendo definitivamente che la presenza di un solo dipendente non faccia scattare di default il requisito dell'autonoma organizzazione.

In particolare, è stato affermato che, il presupposto impositivo dell'IRAP, il cui accertamento spetta solo al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, "ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive".

### Sintesi della giurisprudenza della Cassazione

Come appena accennato, la Corte di Cassazione, in questi anni, ha emesso un gran numero di sentenze affrontando moltissimi casi specifici.

La mole della giurisprudenza sulla questione è tale da poter rappresentare una valida traccia per chi, ritenendo di non aver il requisito dell'autonoma organizzazione, si sente escluso dalla tassazione vuol far valere le proprie ragioni, anche in sede di contenzioso.

Di seguito, si riporta un estratto di alcune delle più significative sentenze emanate dalla Suprema Corte negli ultimi anni.

<b>Estremi</b>	<b>Massima</b>
sentenza 16 maggio 2008, n. 12354	È assoggettato ad IRAP il professionista, medico di famiglia convenzionato con il SSN, che svolge la propria attività con l'ausilio di una dipendente – assistente alla porta – sia pure non qualificata, e di beni strumentali, anche se modesti
sentenza 11 dicembre 2008, n. 29146	È soggetto all'IRAP il consulente fiscale che esercita la professione con l'ausilio anche di un solo collaboratore
sentenza 14 aprile 2009, n. 8834	Manca l'elemento organizzativo quando l'avvocato esercita la professione con l'utilizzo di un praticante, che sta compiendo il suo iter formativo e non partecipa alla formazione del reddito in modo autonomo.
sentenze, SS.UU. 26 maggio 2009, 12108/09, n. 12109/09, n. 12110/09 e n. 12111/09	Gli agenti di commercio e i promotori finanziari, al pari dei lavoratori autonomi, non sono soggetti all'IRAP se svolgono l'attività in modo non autonomamente organizzato
ordinanza 26 giugno 2009, n. 15110	Sono esclusi dall'IRAP i redditi relativi all'attività che il professionista svolge in una stanza della propria abitazione, utilizzando libreria, fax e PC, senza l'ausilio (neppure occasionale) di collaboratori
sentenza 31 agosto 2009, n. 18973	Non è soggetto ad IRAP il contribuente che utilizza una stanza e un computer concessigli in prestito nell'ambito dello studio professionale di un familiare.
sentenza 16 ottobre 2009, n. 21989	l'iscrizione ad un ordine professionale protetto non comporta l'esenzione dalla imposta dei soggetti esercenti professioni intellettuali, ma non costituisce neppure presupposto sufficiente ai fini dell'assoggettamento ad imposizione, occorrendo che l'attività del professionista sia autonomamente organizzata

sentenza 28 ottobre 2009, n. 22781	L'esercizio in forma associata di una professione liberale è circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorché di non particolare onere economico
ordinanza 26 aprile 2010, n. 15249	Non è soggetto ad IRAP un artigiano elettricista che svolge la sua attività avvalendosi di limitati beni strumentali e senza dipendenti o collaboratori.
sentenza 28 aprile 2010, n. 10240 ordinanze 10 maggio 2011, n. 10271 e 10295	Per i medici convenzionati con il SSN, la disponibilità di uno studio, dotato delle attrezzature indicate dalla legge, rientra nell'ambito del "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, attesa l'obbligatorietà di tale disponibilità ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale. Pertanto, in assenza di personale dipendente, non integra il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo.
sentenza 15 giugno 2010, n. 14379	Non paga l'IRAP il conduttore televisivo che svolge la propria attività professionale senza l'ausilio di collaboratori e senza l'impiego di attrezzature
sentenze 13 ottobre 2010, nn. 21122, 21123 e 21124	Sono esenti da IRAP i coltivatori diretti, gli artigiani e i tassisti quando si tratta di attività non autonomamente organizzate
sentenza 20 ottobre 2010, n. 21563	Il tirocinante che collabora presso lo studio legale anche soltanto part-time, costituisce il presupposto per la configurazione di un'autonoma organizzazione ai fini IRAP.
sentenza 19 luglio 2011, n. 15805	Non è soggetto ad IRAP il contribuente che, in un determinato periodo, ha svolto attività professionale utilizzando saltuariamente uno studio associato, con il quale, prima di divenirne socio, intratteneva soltanto un rapporto di collaborazione esterna a fronte del quale risultava emesso il 90% delle fatture
sentenza 21 dicembre 2011, n. 27983	Sono esclusi dall'ambito applicativo dell'IRAP i compensi derivanti da incarichi di amministratore o sindaco di società, qualora questi siano percepiti da dottori commercialisti od esperti contabili e, come tali, siano "attratti" nell'ambito del reddito professionale
ordinanza 10 febbraio 2012, n. 1941	Non è soggetto ad Irap l'intermediatore finanziario che si avvale di lavoro altrui solo occasionalmente
sentenza 28 novembre 2012, n. 21228	Il professionista che svolge funzioni di amministratore di una società commerciale, per i compensi che percepisce non è soggetto all'IRAP
sentenza 27 gennaio 2014, n. 1537	E' soggetto passivo l'imprenditore familiare, mentre non lo sono i familiari collaboratori
ordinanza, 10 febbraio 2014, n. 2967	Non integra il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione in capo al contribuente, medico di base del servizio sanitario nazionale, la circostanza dell'utilizzazione di due studi dovendosi circoscrivere alla mera agevolazione per il pubblico di accesso alle prestazioni professionali.

sentenza 8 aprile 2016, n. 6855	Va riconosciuto il rimborso del tributo regionale a una ragioniera che opera presso uno studio di altro professionista, in quanto "lo svolgimento dell'attività libero professionale di consulenza presso uno studio altrui, infatti, tenuto conto dei dati emergenti dalla dichiarazione dei redditi, non prova, ma esclude la presenza di un'autonoma organizzazione"
sentenza 13 aprile 2016, n. 7291	lo svolgimento dell'attività della medicina di gruppo non costituisce ex lege presupposto d'imposta
sentenza 14 aprile 2016, n. 7371	presupposto dell'IRAP è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi, sicché ove l'attività sia esercitata da società e enti soggetti passivi dell'imposta a norma dell'art. 3, D.Lgs. n. 446/1997, ivi incluse le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, essa, in quanto esercitata da soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce ex lege, in ogni caso, presupposto d'imposta, senza necessità di accertamenti sulla sussistenza dell'autonoma organizzazione
sentenza 10 maggio 2016, n. 9451	La presenza di un solo dipendente non fa scattare automaticamente il requisito dell'autonoma organizzazione. Invece, si applica l'Irap ove il contribuente "sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili a altrui responsabilità ed interesse"
ordinanza 30 agosto 2016, n. 17429	Il professionista paga l'Irap se impiega un familiare con mansioni e retribuzione rilevanti, essendo insufficiente che il collaboratore rivesta compiti di segreteria o meramente esecutivi
ordinanza 19 agosto 2016 n. 17221	In materia di Irap, il giudice di merito, desumendo la sussistenza di autonoma organizzazione solo sulla base della presenza di "compensi a terzi", dell'utilizzo di beni strumentali e del pagamento di canoni di locazione, omette la necessaria valutazione in ordine all'eccedenza dei beni rispetto al minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività ed al superamento della detta soglia minima
Ordinanza 6 settembre 2016, n. 17671	Una spesa consistente riferita all'acquisto di beni o servizi indispensabili per l'esercizio della professione può rilevarsi inidonea ad accertare la sussistenza, o meno, dell'autonoma organizzazione e il conseguente assoggettamento ad IRAP del contribuente
sentenza 23 settembre 2016, n. 18734	Non è tenuto al versamento dell'Irap l'avvocato che svolge anche la professione di docente universitario a maggior ragione quando si avvale soltanto del supporto di una dattilografa part-time.
ordinanza 29 settembre 2016, n. 19325	Niente Irap per l'avvocato che lavora stabilmente quale collaboratore presso un importante studio legale e, pur utilizzando la struttura dello studio, si limita a prestare al suo interno la propria opera di collaboratore.
ordinanza 29 settembre 2016, n. 19327/	Va accolta la richiesta di rimborso Irap presentata dal componente di uno studio associato relativamente all'Irap versata sui compensi percepiti per incarichi di controllo ed amministrazione ricoperti in società ed enti, fatturati nell'ambito della posizione personale, priva di dipendenti e di beni strumentali di rilievo
ordinanza 12 ottobre 2016, n. 20610	Il pagamento di elevati compensi ad alcuni consulenti non condanna il professionista, che pure abbia un reddito elevato, al versamento dell'Irap. Dev'essere infatti valutato l'inserimento del collega nell'organizzazione

# Sanzioni e ravvedimento fuori controllo



di Lelio Cacciapaglia

La recente circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 42 del 12 ottobre scorso mi sembra fornisca lo spunto adatto per alcune riflessioni in materia di sistema sanzionatorio tributario e di ravvedimento operoso. L'impressione è che la stessa Agenzia delle Entrate in considerazione del panorama frutto della riforma del sistema sanzionatorio tributario, sia in evidente affanno nel cercare di dare coerenza ad un sistema che è divenuto elefantiaco con una serie impressionante di fattispecie normativamente previste. Dal che la necessità di chiarimenti, a volte dell'ultim'ora mediante comunicato stampa data l'urgenza, a volta con Circolare quando sono frutto di un più consentito meditato approfondimento.

Ebbene: 25, 33, 50, 100, 150, 200, 250, 500, 1.000, 2.000, 10.000, 20.000, 21.000, 50.000.

Quello sopra non è l'elenco di Fibonacci, illustre matematico, bensì è l'elenco, assolutamente parziale, delle sanzioni fisse (ne ho contate 14 ma ovviamente molte mi sfuggono) previste in campo tributario, a cui si aggiungono quelle variabili che non sono meno di una decina (le più gettonate: omesso o insufficiente versamento, sanzione 30%; infedele dichiarazione entro 1 anno, sanzione 60%; infedele dichiarazione oltre 1 anno, sanzione 90%; omessa dichiarazione, sanzione 120%). Ovviamente ho indicato solo la sanzione minima e non la massima: è sempre bene essere fiduciosi!

Importo in €	Fattispecie
25	Ritardato invio entro un anno del Modello 770 – per ogni percipiente non indicato
33	Sanzione ridotta per invio CU all'agenzia delle entrate con ritardo non superiore a 60 gg
50	Omesso 770 – per ogni percipiente non indicato. Presentazione F24 a zero con ritardo non superiore a 5 giorni
100	Mancata presentazione F24 a zero
150	Ritardo non superiore ad un anno nella presentazione dichiarazione redditi e Irap senza imposte dovute
200	Ritardo non superiore ad un anno nella presentazione dichiarazione redditi e Irap e 770 con imposte dovute
250	Omessa dichiarazione dei redditi e Irap con imposte dovute Omessa dichiarazione redditi e Irap senza che siano dovute imposte Infedele dichiarazione senza danno all'Erario Mancata richiesta intervento tecnico per guasto misuratore fiscale E molti altri .....
500	Mancata annotazione nei libri Iva fattura ricevuta in reverse charge
1.000	Mancata annotazione nei libri Iva e giornale fattura ricevuta in reverse charge
2.000	Violazione obblighi documentali e di registrazione Iva: sanzione massima

10.000	Emissione fattura in reverse quando invece doveva essere emessa con Iva (e viceversa) – sanzione massima
20.000	Sanzione massima cumulata per ritardato invio CU entro 60 gg
21.000	Mancata indicazione in Unico della non presentazione interpello società di comodo
50.000	Sanzione massima cumulata per omesso invio CU

Se poi consideriamo che ognuna di queste sanzioni in via di principio è ravvedibile e che la quota di decurtazione della sanzione varia in ragione del tempo, sino a raggiungere 7 possibilità (si veda tabella a seguire) ne dobbiamo concludere che vi sono  $(14+10) * 7 = 168$  possibilità.

Norma	Ambito temporale (gg. dalla violazione)	Riduzione sanzioni	Ambito applicativo
a)	Entro 30 gg (*)	1/10 del minimo (*) (ridotto 1/15 per ogni giorno di ritardo se $\leq 14$ gg)	Tutti i tributi (solo violazioni sui versamenti)
a-bis)	Entro 90 gg da violazione o dal termine presentazione D.R.	1/9 del minimo	Tutti i tributi
b)	Entro un anno dalla violazione o entro il termine presentazione D.R. relativa all'anno in cui è stata commessa violazione	1/8 del minimo	Tutti i tributi
b-bis)	Entro due anni dalla violazione o entro il termine presentazione D.R. relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa violazione	1/7 del minimo	Solo tributi amministrati da Agenzia Entrate
b-ter)	Oltre due anni dalla violazione o oltre il termine presentazione D.R. relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa violazione	1/6 del minimo	Solo tributi amministrati da Agenzia Entrate
b-quater)	Se la sanatoria avviene dopo la constatazione della violazione nel PVC	1/5 del minimo	Solo tributi amministrati da Agenzia Entrate eccetto alcune violazioni su scontrini fiscali
c)	Entro 90 gg dal termine presentazione D.R.	1/10 del minimo	Tutti i tributi (solo violazione di omessa dichiarazione)

Dunque, sono possibili 168 diverse soluzioni per il pagamento di sanzioni che riguardano diverse fattispecie tributarie che colpiscono irregolarità.

E' evidente che in un tale ginepraio risulti ineluttabile che per talune fattispecie la norma risulti magari poco coerente e contraddittoria.

Un esempio è costituito dall'inestricabile intreccio che si è creato in relazione alle seguenti ipotesi:

- dichiarazione infedele integrata entro 90 giorni dal termine di scadenza
- dichiarazione tardiva presentata entro 90 giorni dal termine di scadenza
- dichiarazione infedele integrata oltre 90 giorni dal termine di scadenza
- dichiarazione omessa ma presentata entro il termine di presentazione di quella successiva
- dichiarazione del tutto omessa senza alcuna presentazione

La circolare n. 42/2016 affronta la problematica partendo (giustamente) da lontano, per dare conto di come nel tempo le varie sanzioni si siano modificate. Venendo ai giorni nostri, l'Agenzia fornisce il seguente quadro interpretativo di riferimento.

### Dichiarazione infedele integrata entro 90 giorni

Se la dichiarazione presentata entro il 30 settembre viene ripresentata con integrazioni entro il 29 dicembre e la dichiarazione originaria:

- non conteneva errori che riducevano la base imponibile o l'imposta bensì conteneva solo errori formali, la sanzione è di € 250, ravvedibile pagando 1/9, ossia € 27,8.
- conteneva errori sostanziali che tuttavia sarebbero stati intercettati mediante il controllo automatizzato (es. reddito di collaborazione occasionale), la sanzione è del 30% della maggior imposta, ravvedibile in base agli ordinari criteri di scansione temporale (1/8 del 30%, o anche meno per i pagamenti rateizzati del saldo dell'anno precedenti). In questo caso non è dovuta alcuna sanzione fissa.

- conteneva errori sostanziali che non sarebbero stati intercettati mediante il controllo automatizzato (es, reddito da locazione omesso o omesso reddito d'impresa) la sanzione è del 30% della maggior imposta, ravvedibile in base agli ordinari criteri di scansione temporale (1/8 del 30%, o anche meno per i pagamenti rateizzati del saldo dell'anno precedenti). In questo caso è dovuta anche la sanzione fissa di € 250, ravvedibile pagando 1/9, ossia € 27,8.

### **Dichiarazione tardiva presentata entro 90 giorni dal termine di scadenza**

Nell'ipotesi in cui il contribuente "salta" la scadenza del 30 di settembre e presenti la dichiarazione entro 90 giorni, vale a dire entro il 29 di dicembre, si applica la sanzione fissa di € 250, ravvedibile con 1/10 e dunque con € 25. Inoltre, è possibile ravvedere il tardivo o carente versamento delle imposte mediante agli ordinari criteri di scansione temporale (1/8 del 30%, o anche meno per i pagamenti rateizzati del saldo dell'anno precedenti).

### **Dichiarazione infedele integrata oltre 90 giorni dal termine di scadenza**

La fattispecie la si può suddividere in tre diverse ipotesi:

- dichiarazione presentata con errori che incidono sull'imponibile o sull'imposta non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale (esempio mancata indicazione reddito da locazione): sanzione dal 90 al 180% sull'imposta non versata. L'agenzia, innovativamente, precisa che se l'integrativa è presentata dopo il termine del primo acconto per l'anno successivo in occasione del secondo acconto occorrerà integrare l'importo; se, invece, l'integrativa viene presentata dopo il termine di scadenza del secondo acconto non si applica alcuna sanzione. In questi casi non è dovuta alcuna sanzione fissa. Occorre rilevare che l'agenzia ha fornito questa precisazione nella parte relativa alle integrative presentate oltre i 90 gg. Tuttavia, sembra logico che tale principio debba valere anche per le integrative presentate entro i 90 gg. dal termine. Se si presenta una integrativa ai primi di dicembre (entro i 90 gg quindi) avendo già versato il secondo acconto (30 novembre) il carente acconto non dovrebbe essere sanzionato.
- dichiarazione presentata con errori che incidono sull'imponibile o sull'imposta, ma che sarebbero stati rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale: la sanzione è del 30% della maggior imposta, ravvedibile in base agli ordinari criteri di scansione temporale). In questo caso non è dovuta alcuna sanzione fissa.
- dichiarazione presentata con errori formali che non incidono sull'imposta: sanzione fissa di € 250,00, ravvedibile ad 1/8 vale a dire € 31,25.

### **Dichiarazione omessa ma presentata entro il termine di presentazione di quella successiva**

Anche in questo caso occorre distinguere:

- dichiarazione dalla quale emergono imposte da versare: sanzione dal 60 al 120 %, con un minimo di € 200,00. Non è possibile ravvedere queste sanzioni poiché la dichiarazione è comunque considerata omessa.
- dichiarazione dalla quale non risultano imposte ovvero con imposte a suo tempo correttamente versate: solo sanzione fissa di € 150,00. Non è possibile ravvedere questa sanzione poiché la dichiarazione è comunque considerata omessa

### **Dichiarazione del tutto omessa senza alcuna presentazione**

Sanzione dal 120 al 240% dell'imposta evasa. La stessa sanzione si applica nel caso in cui la dichiarazione omessa sia stata meritoriamente presentata entro il termine di presentazione di quella successiva e sulla medesima l'agenzia effettui un accertamento di maggiore imposta. Non è possibile ravvedere questa sanzione poiché la dichiarazione è comunque considerata omessa.

In caso di imposte non dovute o versate entro i termini si applica la sanzione fissa di € 250,00, non ravvedibile.

Le incoerenze:

- presentare una tardiva nei 90 giorni è meno grave che presentare una integrativa nei 90 giorni: nel primo caso si paga una sanzione fissa di 250 ravvedibile ad 1/10 (25 euro), mentre nel secondo caso si paga una sanzione fissa di 250 ravvedibile ad 1/9 (27,8 euro). Allora tanto vale prendersela comoda e il 30 settembre stare ancora in vacanza, per la dichiarazione c'è tempo fino a Natale.
- presentare una dichiarazione oltre i 90 giorni dal termine di scadenza ma prima del trascorrere di un anno, senza imposte dovute, vuol dire subire la sanzione fissa di € 150,00, mentre se presento una integrativa entro il termine di un anno senza imposte dovute, la sanzione è di € 250,00. Va bene che la sanzione da € 150,00 non è ravvedibile mentre quella di € 250,00 lo è, ma è la sanzione di base che stride!

# CNPADC: rinnovo degli organi collegiali nel segno della continuità



di Vincenzo Epifani

Lo scorso ottobre i delegati nominati per il quadriennio 2016-2020 hanno eletto il nuovo Consiglio di Amministrazione e il Collegio Sindacale. Il nuovo assetto, guidato da **Walter Anedda**, già presidente nel quadriennio 2008/2012, pur ampiamente rinnovato nella composizione, si colloca in continuità con gli obiettivi del precedente consiglio, a guida del collega Renzo Guffanti.

Il nuovo gruppo dirigente eredita una Cassa che ha efficientato, con una serie di correttivi, il sistema previdenziale ed assistenziale avviato con la riforma del 2004.

Ultimo step del consiglio in carica fino a ottobre 2016, l'approvazione del **Regolamento Unitario**, che, archiviando una serie di regolamenti scritti e approvati in tempi diversi, ha finalmente armonizzato i testi e consegnato agli iscritti uno strumento più semplice ed operativo.

All'interno del nuovo Regolamento, si collocano, inoltre, alcune riforme importanti al sistema, come la possibilità, per i **neo-iscritti** alla Cassa, nei primi 3 anni, di non effettuare il versamento del contributo soggettivo minimo, senza più alcun vincolo di età. Questa agevolazione durerà cinque anni, dal 2017 al 2021.

In campo assistenziale, verrà concesso un contributo per l'interruzione dell'attività per oltre tre mesi, non più solo per malattia, ma anche per infortunio. In caso di morte del professionista, è stata introdotta la possibilità di erogazione di un assegno annuo agli orfani in età prescolare, o fino ai 26 anni se studenti, per agevolarli nel loro percorso formativo.

Nel mese di settembre, oltre all'approvazione del Regolamento Unitario, i Ministeri vigilanti hanno approvato la delibera relativa al riversamento sui montanti individuali di 76,7 milioni di "extra-rendimento", un'ulteriore misura destinata a migliorare la prestazione pensionistica attesa.

I correttivi al sistema previdenziale, introdotto dalla riforma del 2004, costituiscono un primo passo verso l'eliminazione della disparità di trattamento tra vecchi e nuovi iscritti. In tal senso, l'utilizzo di parte del contributo integrativo a montante contributivo, per gli anni 2015 e 2016, ha generato un extrarendimento del 2,81%.

Sul fronte degli investimenti, la Cassa è tornata ad investire in immobili, superando il 10% del totale degli assets, migliorando altresì il rapporto tra immobili a reddito ed immobili sfitti.

L'attenzione verso l'adeguatezza delle prestazioni previdenziali, non ha distolto l'Assemblea dei Delegati e del Consiglio di Amministrazione dal considerare le esigenze dei giovani iscritti, con particolare riguardo all'assistenza.

Oltre a tali riforme, la Cassa ha attuato una complessa riorganizzazione informatica, che ha visto l'eliminazione della carta, generando risparmi per oltre 300 mila euro. Il sistema informatico, poi, rivolto alla platea degli iscritti, è stato ampiamente utilizzato per il servizio PES, ovvero la simulazione della pensione attesa. Avere un'aliquota di contributivo flessibile (dal 12% in su) consente di pianificare il proprio budget pensionistico, in funzione delle variabili reddito/pensione attesa/aliquota contributiva.

Il nuovo gruppo dirigente, guidato da Walter Anedda per il quadriennio 2016-2020, supportato dall'assemblea dei 150 delegati degli Ordini territoriali, della quale fa parte il fasanese Gianleo Moncalvo, non potrà che migliorare i lusinghieri risultati della precedente gruppo dirigente.

# Intrasferibilità delle quote e voto per testa nella S.s.d.r.l.: due delicate questioni ancora aperte



di Stefano Andreani

## I termini della questione

La più importante delle agevolazioni fiscali di cui possono usufruire i sodalizi sportivi dilettantistici è la c.d. “decommercializzazione dei corrispettivi specifici” stabilita dal comma 3 dell’art. 148 del T.U.I.R.: *“Per le associazioni ... sportive dilettantistiche ... non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e ... fanno parte di un’unica organizzazione locale o nazionale [una Federazione Sportiva o un Ente di Promozione Sportiva, n.d.a.], dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali”*.

In sintesi, ai fini che qui interessano, in virtù di questa norma i corrispettivi pagati per svolgere attività sportiva (dall’abbonamento in palestra all’iscrizione al corso di minibasket) a una associazione o società sportiva dilettantistica, da soci o comunque tesserati per la Federazione o Ente ai quali essa è affiliata, non sono considerati ricavi commerciali.

Per poter fruire di tale agevolazione, le Associazioni Sportive Dilettantistiche (da qui in avanti “a.s.d.”) debbono rispettare i requisiti stabiliti dal comma 8 del medesimo articolo.

L’art. 90 della Legge 289/2002 ha poi esteso tutte le agevolazioni dettate per le a.s.d. anche alle società di capitali sportive dilettantistiche (da qui in avanti “S.s.d.r.l.”), a condizione che esse rispettino i requisiti stabiliti dal comma 18 di tale articolo.

Il punto è che due clausole previste dall’art. 148, l’intrasferibilità delle quote e il voto per testa, non compaiono nell’elenco contenuto nell’art. 90.

La domanda quindi è: per le S.s.d.r.l., tali clausole sono indispensabili per poter usufruire della citata fondamentale agevolazione, o no?

## Le due possibili interpretazioni

A proposito dei rapporti fra il comma 8 dell’art. 148 T.U.I.R. e il comma 18 dell’art. 90 della Legge 289/2002, che come detto stabiliscono entrambi le clausole statutarie inderogabili per poter usufruire delle agevolazioni fiscali per lo sport dilettantistico, esistono:

- una teoria secondo la quale per potersi avvalere delle agevolazioni di cui all’art. 148 T.U.I.R. è necessario il rispetto di entrambe le disposizioni.
- una «teoria della sostituzione automatica», per le società di capitali, delle clausole stabilite dall’art. 148 con quelle stabilite dall’art. 90.

La prima, che è fatta propria dall’Agenzia delle Entrate, sostiene che rispettando le disposizioni dell’art. 90/289 la S.s.d.r.l. ha diritto ad avvalersi di tutte le agevolazioni dettate per le a.s.d. ma, nel momento in cui effettivamente va ad avvalersene, deve rispettare anche gli eventuali requisiti specifici richiesti da ciascuna di esse: se vuole avvalersi del terzo comma dell’art. 148, deve rispettare anche le condizioni dettate dall’ottavo comma del medesimo articolo.

La seconda interpretazione sostiene invece che, per le società di capitali, se il legislatore nell’art. 90/289 non ha riproposto alcuni dei requisiti è perché, per esse, tali requisiti non sono necessari.

A un primo esame la prima teoria parrebbe più “solida”, dato che poggia su una interpretazione letterale ed appare coerente e quindi difficilmente contestabile, tanto che la seconda appare quasi pretestuosa, quasi una forzatura per potersi avvalere delle agevolazioni anche non rispettandone i requisiti.

Ma se l’esame diviene più approfondito, le cose non stanno proprio così: a questo esame più approfondito è dedicato questo articolo, nel quale giungeremo a sostenere tale interpretazione attraverso due percorsi completamente diversi:

- il primo, basato su motivazioni, genesi ed evoluzione dell’art. 90
- il secondo, basato sui principi generali di interpretazione delle norme e su una interpretazione sistematica dell’intero quadro normativo di riferimento.

## **A) Il percorso interpretativo basato su motivazioni, evoluzione, significato e scopo del’art. 90 della Legge 289/2002<sup>1</sup>**

### **a/1) Le motivazioni dell’estensione alla società di capitali sportive delle agevolazioni dettate per le a.s.d.**

Abbiamo ricordato che con l’art. 90 della Legge 289/2002 (Finanziaria 2003) il legislatore ha voluto “aprire” la porta alla diffusione nello sport dilettantistico di formule societarie più stabili e “codificate”, quale quella della società di capitali.

È doveroso in primo luogo chiedersi cosa abbia spinto il legislatore a introdurre nel nostro ordinamento giuridico la figura della “società sportiva dilettantistica di capitali senza scopo di lucro”.

La risposta ci pare non possa rinvenirsi che negli elementi differenziali sussistenti tra le società di capitali e le associazioni.

Le società di capitali godono della limitazione della responsabilità dei soci e inoltre fondano (e ancor più la fondavano nel 2002, prima della riforma del diritto societario) la propria *governance* su un rapporto non egualitario tra i soci stessi.

Anche gli amministratori delle società di capitali hanno una maggior tutela rispetto agli amministratori di una a.s.d., si pensi solo all’automatica illimitata e solidale responsabilità di “chi ha agito” per l’a.s.d., prevista dall’art. 38 del codice civile per le associazioni non riconosciute che testualmente recita “*delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell’associazione*”.

E ancora, la responsabilità per le sanzioni tributarie, relativamente alla quale gli amministratori delle società di capitali godono dell’esimente stabilita dall’art. 7, comma 1, del D.L. 30/09/2003 n. 269 (“*Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*”), mentre gli amministratori delle associazioni sono personalmente e direttamente responsabili.

In questi elementi si individua la *ratio* dell’art. 90 della legge 289/2002 riguardo alla “nascita” delle società sportive dilettantistiche di capitali: nell’intento del legislatore di porre una limitazione della responsabilità e di fornire strumenti di *governance* non attribuibili a tutti gli “associati” in maniera diffusa e paritaria (come nelle associazioni), ma ai soli “soci” apportatori dei capitali e in misura proporzionale agli apporti di ciascuno di essi, secondo lo schema classico di funzionamento delle stesse società di capitali.

Le società di capitali infatti già esistevano ed erano puntualmente disciplinate dal codice civile: cosa mancava allora affinché le stesse si potessero affermare nello sport dilettantistico? Mancava solo l’ultimo elemento di *appeal* rappresentato, appunto, dalle agevolazioni fiscali.

Ecco allora che il legislatore del 2002 non ha fatto altro che unire i tre punti (responsabilità limitata - *governance* non paritaria - agevolazioni fiscali) e prevedere espressamente che anche le società sportive dilettantistiche di capitali potessero godere dei benefici fiscali previsti per le associazioni sportive, fino ad allora naturali gestori dello sport dilettantistico ma che, con il volume di investimenti e l’organizzazione divenuti indispensabili per poter proseguire in tale gestione, sono divenute strutture giuridiche troppo “fragili”.

### **a/2) L’art. 90 della Legge 289/2002, prima versione**

La sequenza logica dell’art. 90 conduce il legislatore ad intervenire nel definire il contenuto minimo degli

<sup>1</sup> contributo del dott. Donato Foresta, commercialista in Milano

statuti nel comma 18, comma nel quale esso impone alle S.s.d.r.l., che vogliono beneficiare delle agevolazioni tributarie delle a.s.d., di prevedere nei propri statuti delle specifiche clausole.

Ove il legislatore avesse voluto condizionare l'attribuzione delle agevolazioni fiscali delle a.s.d. anche alle S.s.d.r.l. a un contenuto statutario già presente nell'art. 148, comma 8, del TUIR, avrebbe potuto farlo in questo comma limitandosi semplicemente a richiamare o a estendere appunto anche alle S.s.d.r.l. le clausole previste dal TUIR per le associazioni al sopra citato comma 8 dell'art. 148.

Invece il legislatore nella prima versione del comma 18 dell'art. 90 della legge 289/2002, fa una scelta diversa, infatti:

- a) demanda a uno specifico regolamento i contenuti degli statuti;
- b) cita *in primis* le S.s.d.r.l. come destinatarie delle indicazioni regolamentari per il contenuto minimo dello statuto.

Specificamente infatti l'originario comma 18 riportava che:

*“Con uno o più regolamenti, ... nel rispetto delle disposizioni dell'ordinamento generale e dell'ordinamento sportivo, secondo i seguenti principi generali, sono individuati:*

*a) i contenuti dello statuto e dell'atto costitutivo delle **società** e delle associazioni sportive dilettantistiche, con particolare riferimento a:*

- 1) assenza di fini di lucro;*
- 2) rispetto del principio di democrazia interna;*
- 3) organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive;*
- 4) disciplina del divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre **società** e associazioni sportive nell'ambito della medesima disciplina;*
- 5) gratuità degli incarichi degli amministratori;*
- 6) devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle **società** e delle associazioni;*
- 7) obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI nonché agli statuti e ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione sportiva cui la **società** o l'associazione intende affiliarsi;*

*b) le modalità di approvazione dello statuto, di riconoscimento ai fini sportivi e di affiliazione ad una o più Federazioni sportive nazionali del CONI o alle discipline sportive associate o a uno degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, anche su base regionale;*

*c) i provvedimenti da adottare in caso di irregolare funzionamento o di gravi irregolarità di gestione o di gravi infrazioni all'ordinamento sportivo.”*

L'originario comma 18 quindi invitava l'autorità governativa, mediante l'adozione di specifici regolamenti, a definire nel dettaglio cosa riportare negli statuti, tenendo tuttavia presente una serie di indicazioni che per il legislatore dovevano rappresentare elementi di attenzione nella stesura dei regolamenti stessi.

Tra tali indicazioni merita citazione l'invito ad enfatizzare negli statuti

- l'assenza di finalità lucrative;
- il rispetto della democrazia interna;
- la gratuità degli incarichi degli amministratori;
- l'obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI nonché agli statuti e ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione sportiva cui la società o l'associazione intende affiliarsi.

Quindi il legislatore del 2002 richiedeva che negli statuti delle S.s.d.r.l. e delle a.s.d. si prevedesse sia l'assenza di lucro, sia il rispetto della democrazia interna demandando però un organico intervento di dettaglio del contenuto degli statuti a dei regolamenti successivi.

Ma perché il legislatore non è intervenuto direttamente disciplinando questo contenuto minimo degli statuti di a.s.d. e S.s.d.r.l.?

Si tenga presente che l'art. 90 della legge 289/2002 in altri commi è intervenuto a modificare direttamen-

te il TUIR; si pensi:

- al comma 3 con cui ha aggiunto all'art. 81 del TUIR (ora art.67) le collaborazioni coordinate e continuative di carattere amministrativo-gestionale e ha elevato il limite dei compensi esenti da imposta dai vecchi 10.000.000 di lire agli ancora attuali Euro 7.500.
- al comma 9 con cui ha adeguato il TUIR prevedendo all'art.13-bis del TUIR un nuovo comma (il comma i-ter) per quanto attiene alle detrazioni fiscali connesse ad erogazioni liberali a favore di a.s.d. e S.s.d.r.l..
- al medesimo comma 9 con cui il legislatore ha specificato che non rientrano nella base imponibile IRAP i compensi sportivi di cui all'art.81 comma 1, lett. m) del TUIR (ora art. 67 comma 1, lett. m).
- al comma 11 con il quale si integra l'art. 149 del TUIR circa l' inapplicabilità alle associazioni sportive dilettantistiche delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale.

Ci si deve chiedere allora perché il legislatore del 2002 non abbia innovato l'art. 148, comma 8, prevedendo che lo stesso si applicasse anche agli statuti delle S.s.d.r.l. al fine di poter beneficiare della "de-commercializzazione" dei corrispettivi provenienti da "tesserati" di cui al comma 3 dell'art. 148.

La scelta di demandare alla fonte regolamentare il dettaglio del contenuto degli statuti non può che derivare, a nostro avviso, dalla necessità di una maggiore analisi di coordinamento delle normative esistenti sia con riferimento alle disposizioni del codice civile previste per le società di capitali, sia alle disposizioni statutarie previste da altre fonti normative e in particolare appunto l'art. 148 del TUIR per le associazioni. Ma, a prescindere dal reale intento del legislatore, il fatto è che, come spesso accade in Italia, i regolamenti demandati dal legislatore non vengano emanati.

L'assenza dei regolamenti ha creato non poche difficoltà interpretative ed attuative nei primi anni successivi all'emanazione dell'art. 90 della legge 289/2002, al punto che molti notai nei primi anni post 2002 si rifiutavano di predisporre statuti di S.s.d.r.l. stante l'assoluta incertezza normativa ed operativa.

### **a/3) Le modifiche all'art. 90/289 apportate dal D.L. 22/3/04 n. 72, come modificato dalla relativa legge di conversione: la formulazione attuale**

L'incertezza di cui abbiamo detto è durata fino a quando non è intervenuto nuovamente il legislatore che, con l'art. 4, comma 6-ter (comma inserito dalla legge di conversione) del D.L. 22/3/2004 n. 72, convertito dalla L. 21/5/2004, n. 128, ha provveduto a modificare in modo radicale il comma 18 dell'art. 90 della legge 289/2002.

Il risultato che ne è derivato chiarisce in modo evidente il reale intento del legislatore circa i due elementi di attenzione in questo approfondimento ("assenza del voto capitarario" e "libera trasmissibilità della quota di partecipazione" per le S.s.d.r.l.).

La versione attuale del comma 18 dell'art. 90 è infatti la seguente:

*"Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Nello statuto devono essere espressamente previsti:*

- a) *la denominazione;*
- b) *l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;*
- c) *l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;*
- d) *l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;*
- e) *le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;*
- f) *l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;*
- g) *le modalità di scioglimento dell'associazione;*
- h) *l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni".*

Rispetto alla prima versione, oltre al fatto che viene disciplinato direttamente il contenuto minimo attribuendogli così forza di legge, senza demandarlo ad alcun successivo intervento regolamentare:

- a) viene ribadita la necessità di espressa previsione di assenza di fini di lucro;
- b) viene eliminata la previsione della gratuità delle cariche sociali;
- c) viene enfatizzato che il principio di democrazia interna e quello di uguaglianza dei diritti debbano ispirare le norme statutarie che regolano i rapporti tra gli "associati" e quindi, in sostanza, debbano riguardare solo le a.s.d., in quanto per le S.s.d.r.l. devono applicarsi le disposizioni del codice civile in merito all'ordinamento interno (leggi *governance*).

Cosa ha spinto il legislatore del 2004 ad abbandonare la logica del regolamento per individuare il contenuto minimo degli statuti?

Cosa ha spinto il legislatore del 2004 a intervenire espressamente stabilendo che per la *governance* delle S.s.d.r.l. ci si dovesse distaccare dai principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti degli "associati", tipici delle associazioni?

Riteniamo che la risposta non possa essere altro che l'intento di completare il disegno del 2002 di stimolare la diffusione delle S.s.d.r.l. nella gestione delle attività sportive dilettantistiche, proprio per incentivare maggiormente i privati a investire nello sport; e ciò non può avvenire che garantendo agli stessi il "controllo" della *governance*.

Potremmo anche aggiungere che probabilmente il legislatore del 2004 si è reso conto della difficoltà in cui ci si ritrovava, dopo l'originario art. 90 della legge 289/2002, nel predisporre gli statuti delle S.s.d.r.l. in assenza di norme regolamentari e in presenza di una normativa del codice civile già presente e strutturata per le società di capitali, difficoltà che, come già accennato, furono enfatizzate negli studi notarili del 2003 e 2004 (in particolare per quanto riguarda il "voto proporzionale" delle società di capitali, come contraltare al "voto per teste" tipico delle a.s.d.).

La logica di fondo ci pare quindi evidente:

- a) il legislatore del 2002 ha voluto incentivare il ricorso allo strumento delle società di capitali per lo sport dilettantistico;
- b) per tale incentivo ha concesso che alle S.s.d.r.l. venissero attribuiti gli stessi benefici fiscali tipici delle a.s.d. a condizione che le S.s.d.r.l. rinunciassero a finalità lucrative;
- c) ha previsto per legge un contenuto minimo negli statuti delle S.s.d.r.l. in cui, a differenza che per le a.s.d., si ammetta il "voto proporzionale" e non vi sia nessun richiamo all'obbligo di "intrasmissibilità della quota".

Il quadro di lettura della normativa prevista dall'art. 90 della legge 289/2002 relativamente al contenuto degli statuti delle S.s.d.r.l. si può quindi sintetizzare come segue: il comma 18 dell'art. 90 si applica alle S.s.d.r.l. che quindi non sono tenute al rispetto dell'art. 148, comma 8, in assenza di uno specifico richiamo in tal senso, senza per ciò perdere il diritto ai benefici fiscali previsti per le a.s.d..

Va poi rilevato, senza entrare in una analisi dettagliata che non interessa in questa sede, che lo stesso comma 18 dell'art. 90 integra il contenuto degli statuti delle a.s.d. rispetto a quanto previsto dal 148, specificamente per le clausole in quest'ultimo carenti: la denominazione, l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica, l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione, le modalità di scioglimento.

Da questo confronto si rileva l'intento del legislatore (del 2002 coordinato con quello del 2004) sia di disciplinare con il comma 18 dell'art. 90 il contenuto minimo dello Statuto di una S.s.d.r.l. senza fine di lucro, sia di richiamare le a.s.d. ad "integrare-aggiornare" il proprio statuto con le clausole carenti rispetto a quanto stabilito dal 148, comma 8 relative a:

- l'aggiunta nella denominazione sociale della parola "Dilettantistica" (riportata nel comma 17 dell'art. 90);
- l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
- l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- la modalità di scioglimento dell'associazione.

Da tutto quanto precede si perviene alla conclusione che non si ravvisano obblighi specifici di previsione negli statuti delle S.s.d.r.l. di clausole del comma 8 dell'art. 148, essendo sufficiente per le S.s.d.r.l., al fine di poter aver diritto alle agevolazioni fiscali previste per le a.s.d. (come richiamate dal comma 1 dell'art. 90 della legge 289/2002), l'inclusione nei propri statuti esclusivamente delle clausole indicate

nel comma 18 del medesimo art. 90 della legge 289/2002.

## **B) Il percorso basato sui principi generali di interpretazione delle norme e su una interpretazione sistematica dell'intero quadro normativo di riferimento.**

### **b/1) L'intrasferibilità delle quote: cosa accade se si inserisce tale clausola**

Focalizziamo anzitutto l'attenzione sulla clausola di intrasferibilità delle quote.

A una analisi approfondita emerge che l'inserimento di tale clausola rispetta la lettera delle disposizioni di legge ma porta alla violazione del principio cardine del divieto di distribuzione di utili.

Vediamo come ciò accada, ripercorrendo sinteticamente i singoli passaggi:

a/1) è rispettato il comma 8, lettera "f", dell'art. 148 T.U.I.R., perchè le quote sono intrasferibili

a/2) il comma 18 dell'art. 90/289 nulla dice al riguardo

a/3) è rispettato il comma 8, lettera "a", dell'art. 148 T.U.I.R. perchè lo statuto vieta la distribuzione di utili, fondi e riserve, *"salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge"*

a/4) è rispettato il comma 18, lettera "d" dell'art. 90/289 perchè lo statuto stabilisce espressamente l'assenza di fini di lucro e prevede che *"i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forma indirette"* (anche se poi la legge, come vediamo qui di seguito, impone tale distribuzione)

ma .....

b/1) l'art. 2469 c.c. stabilisce che *"Qualora l'atto costitutivo preveda l'intrasferibilità delle partecipazioni ... il socio o i suoi eredi possono esercitare il diritto di recesso ai sensi dell'articolo 2473"* (norma inderogabile)

b/2) il comma 3 dell'art. 2473 stabilisce che *"I soci che recedono dalla società hanno diritto di ottenere il rimborso della propria partecipazione in proporzione al patrimonio sociale. Esso a tal fine è determinato tenendo conto del suo valore di mercato al momento della dichiarazione di recesso"*, e quindi tenendo conto, fra l'altro, degli utili, dei fondi e delle riserve (norma sulla cui derogabilità non sono certo pochi i dubbi).

E allora inserire la clausola di intrasferibilità conduce (salva la derogabilità dell'art. 2473 c.c., che non è assolutamente pacifica) al dovere di distribuire utili!

### **b/2) Una interpretazione diversa: è tecnicamente possibile?**

E allora, se l'interpretazione letterale porta a conseguenze palesemente contrastanti con lo spirito della norma, è necessario chiedersi se e come si possa giungere a una diversa interpretazione del combinato disposto delle norme in esame, che sia parimenti corretta, e che, soprattutto, sia coerente con il sistema nel suo complesso.

E se di iter interpretativo si tratta, è ai principi generali del codice civile che riteniamo necessario ricorrere, muovendo i nostri passi dall'art. 12 delle Preleggi al codice civile (rubricato "Interpretazione della legge"), aiutati in questo dalle riflessioni offerte da autorevole dottrina e consolidata giurisprudenza (per tutti: Cian-Trabucchi, Commentario breve al codice civile, 2009, sub art. 12 prel., pp. 36 ss.).

Tre sono i possibili criteri interpretativi delle disposizioni di legge:

a) il criterio letterale, che consiste nella "determinazione del significato della disposizione legislativa in base al suo valore semantico secondo l'uso linguistico generale" (cfr. fra le altre Cass 11359/93, Cass. 7279/91, Cass. 6907/88, Cass. S.U. 4000/82, Cass. 5128/01, Cons. Stato sez. VI, n. 155 del 14/1/2002)

b) il criterio sistematico o logico-sistematico, che afferma che "tra i diversi significati possibili, messi in evidenza dall'applicazione del criterio letterale, va preferito quello che meglio corrisponda alla concatenazione di significati risultante dalla considerazione delle diverse parti di una norma, o delle diverse norme di una legge, o di una pluralità di leggi. Il tutto da intendere quale complesso precettivo dotato di un senso organico e intelligibile e mirante a determinati scopi"

c) i criteri obiettivo-teleologici, secondo i quali "la determinazione del contenuto della norma si connette ... al fine che si può ritenere che il legislatore ... voglia perseguire con essa", "bisogna quindi fare riferimento agli scopi che ragionevolmente, alla stregua dei valori espressi dalla legge e dall'ordinamento nel suo insieme in quel determinato momento storico, si debbono intendere perseguibili e perseguiti", sulla

base quindi del “senso immanente a determinati settori o istituti dell’ordinamento giuridico”.

Ciò premesso, poiché “fra i criteri interpretativi non è individuabile un rapporto gerarchico fisso” (Cfr. Lombardi Vallauri, Corso di filosofia del diritto; Mossini, Rivista di diritto civile 72; Zagrebelsky, Il sistema delle fonti; Guastini, Fonti e interpretazione), là dove il criterio letterale porti a conclusioni per nulla convincenti, il ricorso al criterio sistematico o ancor meglio, ai criteri obiettivo-teleologici, può forse aprire un diverso orizzonte.

Ed è infatti grazie all’ausilio del criterio interpretativo obiettivo-teleologico che riteniamo si possa giungere a una ricostruzione della *voluntas legis* di tipo completamente diverso.

Fondamentale, nell’iter che stiamo percorrendo, risulta essere la collocazione nel tempo delle norme che qui ci interessano e delle loro modifiche, che può essere così sistematicamente individuata:

a) l’art. 2494 c.c., nella formulazione antecedente la riforma del diritto societario effettuata dal D. L.vo 17/1/2003 n. 6, dichiarava applicabili anche alle S.r.l. le disposizioni dettate per le S.p.A. dall’art. 2437 c.c., il quale stabiliva che, in caso di recesso, al socio fossero rimborsate le proprie azioni, se non quotate in borsa, “*in proporzione al patrimonio sociale risultante dal bilancio dell’ultimo esercizio*”, quindi già da prima della riforma del diritto societario in caso di recesso al socio doveva essere corrisposta anche quota delle riserve di utili

b) il comma 2 dell’art. 3 della Legge 3/10/2001 n. 366 (“Delega al Governo per la riforma del diritto societario”) stabiliva che “*la riforma è ispirata ai seguenti principi e criteri direttivi: ... f) ... prevedere, comunque, la nullità delle clausole di intrasferibilità non collegate alla possibilità di esercizio del recesso*”; quindi già a fine 2001 la legge delega per la riforma del diritto societario stabiliva, con norma esplicitamente inderogabile, che dall’intrasferibilità discendesse automaticamente il diritto di recesso

c) nel rispetto di tale principio sono stati introdotti, con D. L.vo 17/1/2003 n. 6, i nuovi artt. 2469 e 2473 c.c., qui sopra citati; dall’entrata in vigore della riforma del diritto societario tali principi (diritto di recesso in caso di intrasferibilità della quota, e diritto a percepire anche quota delle riserve in caso di recesso) sono stati quindi espressamente e specificatamente stabiliti per tutte le S.r.l.

d) con le modalità e tempistiche già ampiamente illustrate, in data 27/12/2002, quindi un anno dopo l’emanazione della legge delega e pochi giorni prima dell’emanazione del decreto legislativo di riforma del diritto societario, del quale erano quindi sul punto già noti i contenuti, viene emanato l’art. 90 della Legge 289, che viene modificato poco più di un anno dopo dal D.L. 22/3/2004, n. 72; in esso si stabilisce che:  
- per le società di capitali il principio di democrazia e uguaglianza dei diritti (in sostanza, il principio del voto singolo) non si applica  
- non viene riproposta l’intrasferibilità della quota.

Questo, dunque, il quadro di partenza, dal quale muovere per poter rispondere alla domanda: “per quale motivo l’intrasferibilità della quota è fra i requisiti statuari dell’art. 148 e non fra quelli dell’art. 90?”.

Riteniamo che le possibili risposte siano:

a) Per dimenticanza.

Non ci pare una risposta fondata dal momento che il legislatore, intervenuto ben due volte su tale disposizione, avrebbe avuto tempo e modo per rimediare alla lacuna.

b) Perché non è clausola indispensabile ai fini della “sportività” del sodalizio, e lo è solo qualora ci si voglia avvalere delle specifiche agevolazioni di cui all’art. 148 T.U.I.R..

Non ci sembra spiegazione convincente, per due ordini di motivi:

- non si vede il motivo per cui la decommercializzazione dei corrispettivi specifici dovrebbe essere indissolubilmente legata all’intrasferibilità della quota, mentre le altre agevolazioni, dall’accesso alla Legge 398 all’accisa ridotta sul metano alla possibilità di avvalersi di collaboratori amministrativo gestionali, sono indifferenti alla presenza o meno di tale clausola

- non si capisce perché per poter usufruire della decommercializzazione dei corrispettivi specifici si debba sopportare il “costo” dell’intrasferibilità, ovvero diritto di recesso e quindi distribuzione di utili.

c) Perché l’art. 90 ha effettuato una “riscrittura” delle clausole statuarie inderogabili e, essendo stata estesa la disciplina fiscale agevolata alle società di capitali, riproporre l’intrasferibilità avrebbe significato attribuire ai soci il diritto di recesso e quindi il diritto a quota delle riserve di utili; il legislatore ha quindi colto l’occasione per eliminare una clausola il cui rispetto, per le S.r.l., avrebbe portato alla violazione

del fondamentale principio di divieto di distribuzione di utili e riserve.

Questa terza risposta, che abbiamo chiamato all'inizio di questo articolo "teoria della sostituzione automatica", ci pare di gran lunga la più convincente, e riteniamo che sia da preferire.

E' interessante notare che per arrivare a siffatta conclusione abbiamo percorso una strada in certo qual modo inversa rispetto a quella sinteticamente delineata più sopra:

- non tanto è vero che le clausole dell'art. 90 si sostituiscono a quelle dell'art. 148 perchè norma successiva e perchè solo l'art. 90 tiene in considerazione le S.r.l. (in altre parole, l'art. 90 sostituisce l'art. 148 e quindi l'intrasferibilità non è più richiesta)

- quanto piuttosto è vero che, siccome alla luce della normativa sulle società di capitali il "costo" dell'intrasferibilità è insostenibile, il fatto di aver tolto tale clausola non dall'art. 148 ma solo dall'art. 90 viene a significare che le disposizioni sugli statuti contenute nell'art. 90 sostituiscono, per le società di capitali, quelle contenute nell'art. 148 (in altre parole, siccome l'intrasferibilità non può più essere richiesta, allora l'art. 90 sostituisce l'art. 148).

### **b/3) La questione del capital gain**

Nell'acceso dibattito in atto sulla questione, un elemento che viene portato a sostegno della teoria che impone l'intrasferibilità delle quote è il fatto che, trasferendo la propria quota, il socio di S.s.d.r.l. potrebbe realizzare un guadagno in conto capitale, e ciò contrasterebbe con il principio dell'assenza di scopo di lucro.

Ma da una puntuale analisi delle disposizioni di legge lo scenario ora esposto ci sembra semplicemente... non esistere.

Vediamo infatti se in una qualsiasi delle norme di riferimento viene proibito che il socio realizzi un utile dalla partecipazione in una S.s.d.r.l. (ovviamente, a condizione che tale utile arrivi "dall'esterno" e non dalla S.s.d.r.l. stessa)

A) Il più volte citato art. 148 T.U.I.R., comma 8, richiede che *"le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti ...:*

*a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;*

*b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità ... salvo diversa destinazione imposta dalla legge".*

Nulla che riguardi la possibilità di utile derivante da rapporti fra soci dell'associazione e terzi.

B) L'art. 149 T.U.I.R. stabilisce che *"Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta."*

Anche in questo caso, rileva quanto compiuto dall'ente, e non assolutamente quanto compiuto dai soci di esso.

C) Il più volte citato art. 90 della Legge 289/2002 stabilisce:

i - al comma 1, che *"Le disposizioni ... tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro."*: l'attenzione è quindi esclusivamente sulla società, e non sui soci di essa

ii - al comma 17, che *"Le società e associazioni sportive dilettantistiche ... possono assumere una delle seguenti forme: ... c) società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro"*: ancora una volta si parla di finalità della società, e non dei soci

iii - al più volte citato comma 18, che *"Nello statuto devono essere espressamente previsti:*

*... d) l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli, associati, anche in forme indirette;*

*... h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni"*.

Semplicemente, quindi, nessuna disposizione di legge vieta, nemmeno in modo sottinteso o seguendo

una interpretazione estensiva, che il singolo socio possa ritrarre, dalla partecipazione all'ente, un utile personale.

Qualora il lucro personale del socio derivi, anche in via indiretta (nell'accezione più ampia del termine), dall'associazione o società sportiva partecipata, ci si potrebbe trovare in presenza di distribuzione di utili; può essere il caso di prestazioni a condizioni di particolare favore, di benefit di particolare valore e senza giustificazione, come delle ipotesi indicate nella Risoluzione n. 9/E del 25/1/2007:

- *“compensi percepiti dal socio amministratore per lo svolgimento della carica sociale ... se superano il limite previsto dal DPR n. 645 del 1994 per la carica di presidente del collegio sindacale delle società per azioni.”*

- *“compensi di cui alla lett. m) dell'articolo 67, comma 1, del TUIR, percepiti dal socio in qualità di istruttore e allenatore nell'ambito dell'attività sportiva dilettantistica, ... superiori del 20 per cento rispetto ai salari o stipendi previsti per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di lavoro”*

- percezione di un canone di locazione *“superiore a quello di mercato, determinato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR”*

- con l'ulteriore precisazione che *“va altresì verificato se, pur nel rispetto dei limiti quantitativi sopra richiamati, stabiliti in relazione ai compensi o corrispettivi singolarmente considerati, il cumulo dei medesimi compensi si traduca in una sostanziale elusione del divieto di distribuzione indiretta tra i soci dei proventi dell'attività sociale”*.

Ma nessuna disposizione richiede che la partecipazione del socio al sodalizio sportivo sia necessariamente “disinteressata”, nel significato letterale di “assoluta mancanza di interesse personale e finanche ‘egoistico’”.

Non appare pertanto in alcun modo censurabile, e non può quindi avere alcuna conseguenza sulla natura dell'ente partecipato:

- né la finalità “egoistica” del socio, che partecipi al sodalizio per prestigio, ambizione, *public relations*, immagine personale, ecc.

- né la possibilità che il socio consegua, mediante tale partecipazione, un vantaggio economico personale, sia diretto, p.es. mediante appunto la cessione della quota a un prezzo superiore a quello di acquisto o sottoscrizione, sia indiretto, p.es. mediante l'utilizzo a scopi economici dell'immagine o della rete di conoscenze conseguite appunto attraverso la partecipazione alla società o associazione sportiva.

Posta l'inesistenza non solo di una norma specifica ma anche di un principio generale che vieti al socio di realizzare un utile cedendo la propria partecipazione nell'ente non profit, ne consegue l'infondatezza delle critiche alla trasferibilità della quota basate appunto su tale (inesistente) principio.

E ciò destituisce di fondamento anche una diversa ipotesi, ventilata da parte della dottrina, che riterrebbe accettabile la trasferibilità della quota purchè solo al valore nominale: in assenza di eventuali nuovi interventi legislativi, se l'eventuale realizzo di capital gain non viola alcuna disposizione di legge, non si vede per quale motivo si dovrebbe introdurre tale disposizione.

#### **b/4) E il voto per teste?**

La costruzione interpretativa che abbiamo esposto con riferimento alla questione della trasferibilità o meno delle quote sociali ci ha portato a ritenere che le clausole statutarie fissate per tutti i soggetti sportivi dall'art. 90 sostituiscano (quantomeno per quanto riguarda le società di capitali, che in questa sede ci interessano), quelle stabilite dall'art. 148.

Ma se così è per la trasferibilità, perchè deve essere diversamente per il voto per teste, relativamente al quale, non dimentichiamo, l'art. 90 detta chiaramente una disciplina specifica ed esplicitamente diversa da quella dell'art. 148?

Alla luce della interpretazione qui proposta (ovvero che il legislatore dell'art. 90 abbia riconsiderato con grande attenzione le clausole stabilite dall'art. 148 e, nel riproporle, abbia effettuato le modifiche e gli adattamenti resi necessari dall'estensione della disciplina anche alle società di capitali), acquista un preciso significato anche la lettera “e” del comma 18, che richiede l'inserimento nello statuto delle *“norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile”*, stabilendo quindi che:

- gli statuti delle associazioni (*“gli associati”*) debbono prevedere *“uguaglianza dei diritti”*, che riteniamo

comprenda anche il voto per teste

- gli statuti delle società di capitali o cooperative debbono rispettare “*le disposizioni del codice civile*”, quindi voto per quote nelle S.r.l. e S.p.A., voto per teste nelle coop.

Il legislatore dell’art. 90, ben consapevole di quanto previsto, per le sole associazioni, dall’art. 148, nel momento in cui ha stabilito l’estensione delle agevolazioni anche alle società di capitali ha chiaramente ed esplicitamente previsto che, per quanto riguarda il voto per teste, per esse e per le cooperative rimanesse valide le statuizioni dell’art. 148, mentre per le S.r.l. e le S.p.A. tale principio debba essere sostituito da quello del voto per quote, stabilito dal codice civile.

Un’ulteriore conferma della validità di questa lettura viene poi dalla ricerca della *ratio* del requisito del voto per teste, voluto dall’art. 148 e non più dall’art. 90:

- nelle associazioni, i cui statuti non soggiacciono ad alcun vincolo, la possibilità del voto plurimo, o comunque del peso diverso fra il voto di uno e dell’altro socio, avrebbe facilmente consentito ogni sorta di abuso; era quindi indispensabile stabilire una regola, e il principio del voto per teste è sicuramente la strada che meglio coniuga semplicità ed efficacia

- per le società di capitali invece già esiste il codice civile, che ha puntualmente regolamentato le varie fattispecie ritenute adatte per la specifica forma giuridica (voto per teste nella cooperativa, voto per quote nella S.r.l., possibilità di azioni senza diritto di voto o con diritto di voto limitato e divieto di emissione di azioni a voto plurimo nella S.p.A.), di conseguenza non è apparso non solo necessario, ma nemmeno opportuno intervenire con ulteriori o comunque diversi vincoli.

### **Conclusioni: come comportarsi?**

E allora, a chi si accingesse oggi a costituire una S.s.d.r.l., quale comportamento suggerire?

La delicatezza della questione, i rischi in caso di contestazioni sulla spettanza delle agevolazioni (quasi certamente anche di carattere penale, stanti le soglie fissate dalla nuova formulazione del D.L.vo 10/3/2000 n. 74), l’ “aggressività” delle verifiche nei confronti delle società e associazioni sportive dilettantistiche, la “titubanza” di alcune (in passato, di molte) Commissioni Tributarie Provinciali nell’accogliere tesi diverse da quelle sostenute dall’Agenzia, ci portano a suggerire prudenza: anche se siamo sempre meno convinti della sua correttezza, per il momento ci pare ancora rischioso discostarci dall’interpretazione “strettamente letterale” della norma.

Ed è tenendo conto dell’esistenza di tali rischi che dovrà quindi essere attentamente valutata ogni singola situazione.

Ipotizziamo una società sportiva che gestisca la “prima squadra”, i cui introiti provengano essenzialmente da sponsorizzazioni, pubblicità, merchandising, vendita di biglietti, e che quindi sia poco interessata alla decommercializzazione dei cui all’art. 148 T.U.I.R.

E che invece per tale società sia invece necessario che siano chiaramente fissati i rapporti di potere fra soci, e le quote possano in futuro essere trasferite, p.es. in caso che alcuni dei soci vogliano abbandonare tale veste (e ritirare le fidejussioni bancarie rilasciate ....), oppure si voglia far entrare nuovi soggetti nella compagine sociale.

E’ evidente che in questo caso non si prevederà voto per teste e intrasferibilità della quota.

Immaginiamo invece che la società gestisca una palestra la cui clientela sia formata da tesserati, e che quindi pressochè tutti i proventi siano decommercializzati, i cui soci siano alcuni degli istruttori che vi lavorano, tutti con “peso” simile e intenzionati a gestirla per un tempo non breve.

Per essa sarà molto più importante non correre rischi in sede di verifica fiscale, mentre voto per teste e intrasferibilità delle quote non saranno visti come problemi: in questo caso sarà bene che tali clausole siano previste.

E nella miriade di situazioni intermedie dovrà essere effettuata una valutazione attentamente ponderata, soppesando i rischi su fronte tributario con l’indubbia “comodità” di avere voto per quote e, soprattutto, quote in futuro trasferibili.

E in questa delicata analisi saranno di grande aiuto proprio la competenza e l’esperienza professionale che costituisce il bagaglio tipico del commercialista.

# Il voto segreto nelle società cooperative



di Eugenio Cascione

L'ammissibilità del voto segreto nell'assemblea delle società di capitali e delle società cooperative è questione che vede da decenni sia la dottrina che la giurisprudenza divise e contrapposte in un vero e proprio "muro contro muro".

Le discussioni hanno avuto ed hanno tuttora ad oggetto, in particolar modo, l'impiego dello scrutinio segreto per la nomina delle cariche sociali.

## **Le opinioni e le decisioni giurisprudenziali prima della riforma**

### **a) con riguardo alle società di capitali in genere**

Anteriormente alla riforma del diritto societario, l'ammissibilità del voto segreto nell'assemblea delle società di capitali era negata da quella parte della dottrina che rilevava come tale modalità di voto avrebbe costituito un ostacolo insormontabile all'applicazione di numerose norme imperative di legge.

Le disposizioni in questione erano ravvisate, essenzialmente, nell'art.2377 c.c., che riservava (e riserva) ai soci assenti o dissenzienti l'impugnazione delle delibere assembleari; nell'art.2373 c.c., che stabiliva (e stabilisce) l'annullabilità della delibera adottata col voto determinante del socio in conflitto di interessi; e nell'art.2437 c.c., che attribuiva (e attribuisce) il diritto di recesso ai soci dissenzienti da talune rilevanti deliberazioni.

Si affermava, pertanto, che l'applicazione di tali norme «presuppone l'identificazione dei votanti e del voto espresso, con la conseguenza dell'invalidità della contraria previsione in statuto»<sup>1</sup>.

Sul fronte dei favorevoli allo scrutinio segreto, viceversa, si faceva notare che tali rilievi, quand'anche validi in via generale, non avrebbero comunque potuto ostacolare l'impiego del voto occulto per l'elezione delle cariche sociali, dovendosi in tali casi ritenere inapplicabili la norma sul conflitto di interessi (art.2373 c.c.) e quella sul recesso (art.2437 c.c.), e ciò in considerazione del carattere 'neutro' delle delibere di nomina e della non inclusione di esse tra le cause legali di recesso contemplate dall'art.2437 c.c.

Si rilevava poi, in generale, che lo scrutinio segreto non avrebbe comunque impedito al socio dissenziente di far constatare a verbale il proprio dissenso, riservandosi così il diritto di impugnazione ex art.2377 c.c.

Ulteriore argomento per la tesi favorevole, infine, era il disposto dell'art.2368 c.c., che stabiliva, e stabilisce tuttora, che lo statuto possa dettare "norme particolari" per la nomina delle cariche sociali.

### **b) con riguardo alle società cooperative in specie**

Le considerazioni svolte in generale con riguardo alle società di capitali venivano poi mutatis mutandis riproposte, dai due opposti schieramenti, con riguardo alle società cooperative.

Significativa al riguardo è la diatriba originatasi nel foro bolognese tra il Tribunale e la Corte d'Appello, i quali ebbero, pochi anni or sono, a pronunciarsi in maniera diametralmente opposta sull'eleggibilità a scrutinio segreto delle cariche sociali.

<sup>1</sup> Trib.Ferrara 25 luglio 2002 (decr.), in Le società 2003, 870.

Ulteriori argomenti in favore della tesi liberale erano ravvisati sia nella considerazione della struttura democratica degli enti cooperativi, che avrebbe imposto, ben più che nelle società di capitali, di tutelare la libertà e la 'serenità' di voto dei soci; sia nell'esame di disposizioni settoriali che impongono (o imponevano) lo scrutinio segreto per la nomina degli organi sociali e da cui si sarebbe tratto un giudizio di meritevolezza di tale modalità d'espressione del voto tale da legittimarne l'applicazione, in via analogica, alla generalità delle società cooperative.

Tali rilievi erano puntualmente, e ovviamente, contestati dal fronte del no. Si affermava così che «non spetta all'interprete ma solo al legislatore valutare la concretezza di un simile pregiudizio alla libertà di voto del socio», e che «il fatto che la l. 416/81 detti una disciplina del tutto settoriale e probabilmente eccezionale, non può ribaltare un principio desunto da disposizioni generali»<sup>2</sup>.

Similmente, in dottrina, si affermava non potersi attribuire rilievo a constatazioni di ordine pratico, relative ai rischi di pressioni esterne cui possono risultare esposti i soci chiamati ad eleggere le cariche sociali, «in quanto situazioni del genere possono essere risolte in via definitiva solamente da un intervento del legislatore diretto ad introdurre regole speciali in merito»<sup>3</sup>.

Quanto alla riserva del diritto di impugnazione ex art. 2377 mediante annotazione a verbale del dissenso, si faceva rilevare che una tale soluzione avrebbe finito per annullare le finalità di libertà e spontaneità del voto dei soci 'timidi' che con la previsione statutaria del voto segreto si pretendeva invece di tutelare.

## **Il punto sulla questione a seguito della riforma**

### **a) il voto segreto in generale**

L'ammissibilità in via generale dello scrutinio segreto, nelle assemblee di società sia di capitali che cooperative, deve oramai, a seguito della riforma, ritenersi definitivamente preclusa.

Ciò risulta inequivocabilmente dal tenore del 'nuovo' art.2375 c.c (applicabile alle cooperative ex art.2519 c.c.) che, innovando rispetto al passato, sancisce l'abbandono del verbale sintetico in favore di quello analitico: *"Il verbale deve indicare...anche in allegato, l'identità dei partecipanti...; deve altresì indicare le modalità e il risultato delle votazioni e deve consentire, anche per allegato, l'identificazione dei soci favorevoli, astenuti o dissenzienti"*.

Ad avviso di una parte della dottrina, tuttavia, la definitiva impraticabilità dello scrutinio segreto, sicuramente valevole per le società di capitali, non riguarderebbe invece, sempre e comunque, le società cooperative, dovendo le prescrizioni sull'analiticità del verbale contenute nell'art.2375 c.c. esser filtrate attraverso la compatibilità di cui all'art.2519 c.c.; compatibilità da valutarsi non solo in relazione alle norme contenute nel titolo sesto del codice, ma anche con riguardo ai "principi generali della cooperazione", tra cui, *in primis*, quello di democraticità strutturale<sup>4</sup>.

Lo scrutinio segreto, tutelando la riservatezza del voto e quindi proteggendolo da pressioni esterne, favorirebbe, secondo questa opinione, la partecipazione dei soci cooperatori alle deliberazioni assembleari, e diverrebbe, di conseguenza, strumento di tutela di valori e interessi superiori.

La praticabilità del voto non palese, peraltro, e sempre secondo questa opinione, non sussisterebbe sempre, ma solo in quei casi in cui la sua previsione sia «strumentale all'attuazione dei principi peculiari della disciplina cooperativa, ed in particolare del principio di partecipazione e democrazia cooperativa»<sup>5</sup>.

Quanto al conflitto con le norme che presuppongono l'accertamento del dissenso del socio o comunque del voto da egli espresso (art.2377 c.c., impugnazioni; e art.2373 c.c., conflitto di interessi), la dottrina in esame si pone in linea di continuità con il passato ricorrendo all'escamotage della verbalizzazione del dissenso, consentendo così al socio di rinunciare alla riservatezza, sacrificando il proprio interesse all'anonimato, e di riservarsi così il titolo per l'eventuale impugnazione.

Sarebbero tuttavia, e in ogni caso, non adottabili a voto segreto le deliberazioni cui si ricollega il diritto di recesso del socio astenuto o dissenziente, e ciò in virtù dell'ultimo comma dell'art.2437 c.c., che

<sup>2</sup> Trib.Ferrara 25 luglio 2002 cit.

<sup>3</sup> Pallotti, Illegittimità (senza eccezioni) del voto segreto, in *LE SOCIETÀ* 2001, 221;

<sup>4</sup> Petrelli, Il voto segreto nell'assemblea delle società di capitali e cooperative, Studio n.5630/I della Commissione studi d'impresa del Consiglio nazionale del notariato, paragrafo 3.

<sup>5</sup> Petrelli, op.cit.

dichiara nullo ogni patto volto ad escludere o rendere più gravoso, in tali casi, l'esercizio di tale diritto. Altresì inammissibile sarebbe il voto segreto in quelle cooperative i cui statuti ammettono il voto plurimo dei soci cooperatori persone giuridiche (art.2538, comma 3 c.c.), o dei soci imprenditori (art.2538, comma 4 c.c.), o dei soci finanziatori o sovventori (art.2526 c.c.; art.4 l.59/92). In tali casi, si fa notare, la distribuzione a ciascun socio con voto plurimo di più schede quanti sono i voti a lui spettanti consentirebbe l'espressione del voto divergente, ritenuto inammissibile; la consegna di un'unica scheda con indicazione del totale dei voti attribuiti, invece, permetterebbe di risalire al socio votante e in ultima analisi renderebbe palese il voto plurimo.

Sempre inammissibile, infine, sarebbe lo scrutinio segreto nell'ambito del consiglio di amministrazione, non trovando esso alcuna corrispondenza nei principi peculiari della cooperazione.

#### **b) il voto segreto nella nomina (e revoca) delle cariche sociali**

Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, e nonostante il parere parzialmente contrario espresso in seno al Consiglio nazionale del notariato, la pratica, in via generale, dello scrutinio segreto deve ritenersi, anche per le società cooperative, non ammissibile. A ciò osta difatti l'inequivocabile tenore dell'art.2375 c.c., il quale oramai prescrive il verbale assembleare analitico.

Resta tuttavia da chiedersi se in un caso particolare, ovvero la nomina delle cariche sociali, residuino margini e argomenti giuridici per sostenere la legittimità della clausola statutaria o della decisione assembleare che derogano alla regola dello scrutinio palese in favore di quello segreto. Il caso, come agevolmente risulta da quanto finora detto, è proprio quello su cui maggiormente si son concentrate le discussioni negli anni e decenni passati.

Gli argomenti favorevoli impiegati da Petrelli non paiono invero convincere appieno, in quanto essi altro non sono che la riproposizione delle tesi già sostenute ma spesso respinte in passato dalla giurisprudenza, la quale, in assenza di nuove argomentazioni e in considerazione della nuova norma sul verbale analitico, opererà verosimilmente in futuro, ancor più, per l'illegittimità del voto segreto. Pur senza escludere l'eventualità di pronunce 'liberali', a voler essere realisti non può non constatarsi, in prima istanza, l'estrema difficoltà nel reperire nuovi ancoraggi giuridici idonei a sostenere la tesi del 'sì'.

Gli argomenti sostenuti nello studio del notariato, per dovere di cronaca, sono i seguenti:

- applicazione estensiva e analogica delle disposizioni di cui alla l. 416/1981 e al d.lgs. 1235/1948 che prevedono e prevedevano l'obbligatorietà dello scrutinio segreto per l'elezione delle cariche sociali nelle cooperative giornalistiche e nei 'vecchi' consorzi agrari: da tali norme si fa discendere la vigenza d'un principio generale cooperativo di legittimità del voto segreto per tali delibere. Come si vede, l'argomento non è affatto nuovo ed è già stato passato in rassegna nelle pagine che precedono, dove s'è altresì dato conto del mancato accoglimento di esso, anche in tempi recenti, da parte della giurisprudenza.
- analogia tra società cooperative e associazioni ed enti pubblici, riguardo ai quali la previsione normativa del voto segreto per l'elezione delle cariche sociali è estremamente diffusa. Tale argomento si presta a facile obiezione: non risulta invero accettabile disapplicare un rinvio espresso di legge a una data disciplina (art.2159 c.c.) per sostenere invece l'applicazione di una regolamentazione ulteriore e diversa e, soprattutto, mai richiamata dalle norme del codice.
- formazione di una consuetudine normativa derivante dalla notevole diffusione della previsione statutaria del voto segreto negli statuti delle cooperative; consuetudine che avrebbe acquisito natura di norma mutualistica ex art.9, comma 1, lett. a) del d.lgs. 2 agosto 2002, n.220. A tale rilievo è agevole obiettare che tratterebbesi, nella specie, di consuetudine contra legem, cioè desuetudine, non ammessa nel nostro ordinamento giuridico.
- esigenza di tutelare il voto del socio da pressioni e condizionamenti della maggioranza e, soprattutto, dell'organo direttivo.

E' questo l'argomento 'sostanziale' di maggior peso e più degli altri condivisibile. Si fa in particolare notare la situazione di dipendenza ed economica e psicologica in cui può venirsi a trovare il socio al momento del voto, dipendenza derivante dal timore di ritorsioni in caso di voto sgradito (si pensi al semplice caso del socio dipendente di una cooperativa di lavoro).

Il rilievo, è il caso di ripeterlo, è sicuramente condivisibile, e tuttavia anche qui parte della giurisprudenza (oltre che della dottrina) si è in passato ripetutamente espressa in senso negativo, e la nuova prescri-

zione sul verbale analitico induce a paventare il consolidarsi di tale orientamento. Il punto è che, per ammettere il voto segreto nella fattispecie particolare dell'elezione degli organi, occorrerebbe dimostrare che la compatibilità con la disciplina delle società per azioni in tale caso faccia difetto: limitandosi ad affermare questa opinione, pur con il pregevole richiamo al principio di democrazia cooperativa e all'esigenza di ricambio delle cariche, in assenza di argomenti tecnico-giuridici maggiormente precisi, si rischia seriamente, oggi più di ieri, di vedersi rispondere che al regime di compatibilità non può riconoscersi «se non nei casi legislativamente previsti, la funzione di recidere in modo netto e grave il legame che il generale rinvio dell'art.2516 – oggi art.2519 – opera alla disciplina delle società per azioni per quanto riguarda le assemblee»<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Trib. Bologna 11 gennaio 2000, in Le società 2001, 217, sovvertita, nel senso dell'ammissibilità del voto segreto, da App. Bologna 27 novembre 2001, in Giur. comm. 2002, II; 683.



## Prossimi eventi



### LO STUDIO DIGITALE: EVOLUZIONE E FUTURO DELLO STUDIO PROFESSIONALE

L'evento è gratuito ed attribuisce n. 4 crediti formativi validi ai fini della Formazione Professionale Continua dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. **MATERIA OBBLIGATORIA**

Grand Tenuta Moreno - Contrada Moreno S.S. 7 Appia uscita Latiano est - Mesagne  
dalle ore 15,00 alle ore 19,00



### CORSO AGGIORNAMENTO REVISORI ENTI LOCALI

L'evento attribuisce n. 10 crediti formativi validi per l'iscrizione al registro revisori Enti Locali.  
Sala Convegni ODCEC Brindisi – Via Carmine n. 44



### COMUNICAZIONE E MARKETING DELLO STUDIO PROFESSIONALE

L'evento attribuisce n. 3 crediti formativi validi ai fini della Formazione Professionale Continua dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. **MATERIA OBBLIGATORIA**

Sala Convegni ODCEC Brindisi – Via Carmine n. 44 – dalle ore 15,00 alle ore 18,00;



### DISCIPLINA DOGANALE E DEGLI SCAMBI INTERNAZIONALI CON IL NUOVO CODICE DOGANALE

L'evento è gratuito ed attribuisce n. 4 crediti formativi validi ai fini della Formazione Professionale Continua dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Sala Convegni ODCEC Brindisi – Via Carmine n. 44 – dalle ore 09,00 alle ore 13,00;



# News in pillole

## Le misure del decreto fiscale

Ecco un elenco sintetico delle misure contenute nel decreto fiscale. Cancellazione di Equitalia e stop all'aggio; rottamazione delle cartelle datate dal 2000 al 2016, che si potranno estinguere senza le sanzioni e gli interessi, in cinque rate, tre nel 2017 e due nel 2018; nuova edizione della voluntary disclosure per le violazioni fino al 30 settembre 2016, che potranno essere regolarizzate fino al 31 luglio 2017; comunicazione trimestrale telematica delle fatture emesse e ricevute e comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva al posto della comunicazione dell'elenco clienti e fornitori; sostituzione degli studi di settore con gli indici di affidabilità fiscale

## Voluntary 2: regolarizzazione da 9 a 14 anni

La voluntary disclosure 2 avrà tempi di regolarizzazione fino a 14 anni. Saranno proprio 14 i periodi di imposta da far emergere, dal 2004 al 2017 (9 se i paesi da cui ritornano i capitali abbiano un trattato di scambio di informazioni). È così stabilito per la seconda edizione della procedura di collaborazione volontaria dopo gli emendamenti alle norme inserite nell'esame della legge di conversione del dl fiscale 193/2016.

## Commercialisti: primo sciopero il 14 dicembre

Primo sciopero dei commercialisti contro il decreto fiscale. Le associazioni nazionali dei commercialisti stanno invitando i loro colleghi, alla manifestazione nazionale della categoria indetta a Roma il prossimo 14 dicembre 2016.

## Rottamazione cartelle anche per i crediti delle Casse professionali

Sono rottamabili anche i crediti vantati dalle Casse di previdenza dei liberi professionisti. I liberi professionisti iscritti alle casse di previdenza private potranno usufruire della definizione agevolata per le somme dagli stessi dovute affidate agli agenti della riscossione.

## Decreto fiscale: avvisi e questionari via Pec

Il Dl n. 193/2016 prevede che dal 1° luglio 2017 gli avvisi di accertamento e gli atti propedeutici (questionari, inviti, richieste di documenti) emessi dall'Agenzia delle entrate saranno trasmessi via Pec. La notifica telematica potrà essere effettuata direttamente nei confronti di tutti i soggetti obbligati per legge alla tenuta di una casella di posta elettronica certificata. In ogni caso l'ente di riscossione, che prenderà il posto di Equitalia, potrà ricorrere sì all'inoltro digitale, ma anche alle modalità tradizionali (raccomandata postale, messo comunale, ufficiale giudiziario).

## Rottamazione cartelle anche parziale

Ok alla rottamazione parziale dei ruoli. Chi ha più cartelle pendenti può decidere se e cosa rottamare. La novità è contenuta nell'ultima versione del dl fiscale, 193/2016, approvato con fiducia mercoledì scorso dalla camera e ora all'esame di palazzo Madama.

## Iva: aliquota al 10% per bevande in cialde e capsule

Aliquota IVA agevolata al 10% concessa anche ai datori di lavoro che acquistano una partita di cialde per l'utilizzo proprio o dei collaboratori e ai soggetti privati che prendono a noleggio o in comodato il distributore che eroga la bevanda e in un momento successivo acquistano le cialde/capsule. Tanto è precisato nella risoluzione n. 103/E dell'Agenzia delle Entrate.

## Sostitutiva: prima tranche il 30 novembre

Il 30 novembre è ultimo giorno per versare il 60% dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap dovute dalle società che, entro lo scorso 30 settembre, hanno assegnato o ceduto ai soci beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa oppure dalle stesse società, aventi per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni, che si sono trasformate in società semplici entro la stessa data del 30 settembre 2016. Il versamento deve essere effettuato tramite modello F24 con modalità telematiche con i seguenti codici tributo: 1836 (imposta sostitutiva per l'assegnazione, cessione dei beni ai soci o società trasformate – articolo 1, comma 116, legge 208/2015); 1837 (imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci o società trasformate – articolo 1, comma 116, legge 208/2015); 1127 (imposta sostitutiva per l'estromissione dei beni immobili strumentali dell'impresa individuale – articolo 1, comma 121, legge 208/2015). Il restante 40% andrà pagato entro il 16 giugno 2017.

## Commercialisti: protesta contro legge di bilancio a favore dei tributaristi

Alcune norme contenute nella legge di bilancio stanno fomentando la protesta dei commercialisti. Oggi si parla di competenze assegnate anche ai tributaristi e consulenti tributari. Esattamente, l'articolo 6-bis del decreto consente a queste categorie qualificate ai sensi della legge sulle professioni non organizzate (Legge 14 gennaio 2013, n. 4) di svolgere la rappresentanza e fornire assistenza ai contribuenti innanzi agli uffici dell'Amministrazione finanziaria. "La novità rilevante del provvedimento non è tanto quella dell'accesso agli Uffici, ma la possibilità per i tributaristi di rappresentare il cliente in sede di composizione stragiudiziale. Un passo avanti, questo, nella progressiva erosione delle competenze dei commercialisti, una beffa che si aggiunge ai nuovi aggravati di obblighi e adempimenti contenuti nel decreto fiscale".