



Il Corriere del  
Commercialista

# IL MAGAZINE

*online*



# INDICE

## **Corriere del Commercialista**

è la rivista dell'Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Napoli



---

## 04

**Il Dottore Commercialista,  
un 2018 da ricercatore e il 2019...**

*Giuseppe Pedersoli*

---

## 07

**La Blockchain a servizio  
del management della logistica**

*Roberto Vona*

---

## 09

**Sul difetto di legittimazione processuale  
dell'Agenzia Entrate Riscossione nel processo  
tributario con avvocati del libero foro. Una questione  
non ancora matura per i Giudici tributari**

*Paola Coppola*

---

## 14

**Società di capitali: l'aliquota IRES  
si sdoppia in presenza di utili reinvestiti  
per l'acquisto di beni materiali strumentali  
e/o per l'incremento dell'occupazione**

*Paolo Nagar*

---

## 18

**L'incremento dei Collegi Sindacali: nuove  
opportunità per i professionisti tra assenza di  
tariffe professionali e di regolamentazione  
delle responsabilità**

*Giovanni Tomo*

## 20

**Addio al super ammortamento,  
così è stato rimodulato l'iperammortamento**

*Anna Lepre*

## 22

**CRIPTOVALUTA  
La realtà partenopea tra insidie  
ed opportunità reali**

*Vincenzo Tiby*

## 24

**RESTO AL SUD: con la Legge di Bilancio 2019  
beneficiari anche i professionisti e under 46**

*Liliana Speranza*

## 26

**Made in Italy: la contraffazione  
attività preventiva e di contrasto,  
normative di riferimento e proposte**

*Sergio Cola*

## 30

**L'attualizzazione del valore di acquisto/vendita  
delle partecipazioni tra principi OIC  
e normativa fiscale**

*Roberto Maglio*



# Il Dottore Commercialista, un 2018 da ricercatore e il 2019...



a cura di **Giuseppe Pedersoli**

**Dottore Commercialista**

**C**risi, lamentele, polemiche col Legislatore, battaglia con i clienti per incassare i meriti onorari. C'è un filo invisibile che lega gli iscritti al nostro ordine professionale ma che, inequivocabilmente ed oggettivamente, pone il dottore commercialista in vetta alla classifica dei consulenti che studiano di più. Noi tutti ci lamentiamo del peso sovrumano che ogni giorno dobbiamo sopportare per garantire il rispetto degli adempimenti di chi a noi affida le sorti della propria azienda. Sì, le sorti, perché sbagliare un'aliquota, una deducibilità, una valutazione, può decretare la morte dell'impresa. Scendo per pochi secondi nel tecnico: una Pex (participation exemption) secondo l'Agenzia delle Entrate non spettante, riesce a determinare una catastrofe nei bilanci. Ma quanto studia, quando dovrebbe studiare un dottore com-

mercialista, al di là dei crediti formativi obbligatori che ogni anno impongono ulteriori sforzi, un ennesimo impegno e un tempo infinito sottratto alla famiglia? Riferiamoci soltanto agli ultimi mesi e dedichiamo l'attenzione al processo tributario telematico. Anche chi non si occupa prevalentemente di ricorsi in commissione tributaria, ha dovuto e deve organizzarsi per fare esattamente quello che faceva prima, soltanto in modo diverso. File in "pdf" o "pdf9", firme digitali, Pec, copie autenticate e dimensioni massime dei file da inviare all'Ente prima e alla commissione poi per la costituzione in giudizio... secondo molti colleghi si fa prima a stampare e andare alle poste per una raccomandata. Ma dall'1 luglio 2019 il "PPT" sarà obbligatorio per tutti, il doppio binario carta - computer ha vita breve. Il migliore dei giuristi, l'esperto più esperto del





contenzioso non potrà esprimersi (e lavorare) se non costringerà se stesso ad imparare le nuove tecniche di elaborazione e presentazione dei ricorsi.

Altra novità legislativa che, a mio sommosso avviso ci è stata letteralmente scaraventata addosso, è il Gdpr, sigla di General data protection regulation. Si tratta del Regolamento europeo su privacy e dati che da maggio 2018 è “operativo”. Molti lo snobbano, questo Gdpr, ma le sanzioni per gli inadempienti sono salatissime, si arriva a un massimo di 20 milioni o del 4 per cento dei ricavi annui. Ancora una volta non scendo nell’analisi e non mi lanciai in giudizi sulla normativa e, dopo aver chiesto a me stesso, con tanta rabbia, perché di questa “roba” deve occuparsene il dottore commercialista, devo rimboccar-mi le maniche e studiare. Come spesso dico ai giovani colleghi e ai praticanti, in fondo i nostri clienti a chi devono rivolgersi per comprendere il da farsi? Esistono tante aziende specializzate (?) per questo Gdpr, ma siamo noi dottori commercialisti che dobbiamo consigliare gli imprenditori per il rispetto minimo, obbligatorio di queste regole sulla privacy. Ho letto preventivi improponibili, con l’istituzione di figure del tutto inutili per le realtà considerate. Se è vero che demandiamo ad altri la stesura di documenti e la procedura per il rispetto di questo Gdpr, abbiamo l’obbligo di evitare spese spropositate e complicazioni nella gestione. Quanti di questi presunti “consulenti della privacy” abbiamo sbugiardato per ridimensionare le loro richieste economiche ai nostri affezionati clienti?

È appena il caso di accennare alla fattura elettronica, che meriterebbe un volume monografico. Dal prossimo gennaio, tutti i titolari di partita Iva, salvo pochissime eccezioni, per farsi pagare dovranno organizzarsi per emettere in “altro modo” il documento che ormai avevano “digerito” anche gli artigiani più allergici agli aspetti burocratici e procedurali di chi ha scelto un “lavoro con partita Iva”. Per mesi, noi dottori commerciali-

sti siamo stati letteralmente ostaggio delle software house, che ci avevano quasi convinto: “O il cliente acquista un programmino compatibile con quello di studio, oppure sarete costretti a registrare manualmente le fatture che vi saranno consegnate nel modo tradizionale”. Naturalmente non è vero. Abbiamo studiato, tanto per cambiare, e ci siamo resi conto che se i file arrivano al cassetto fiscale in uno specifico formato (xlms), qualsiasi software può prelevarli e “leggerli” da lì. Perché costringere la clientela a spendere centinaia, se non migliaia di euro per un programma informatico che, a dimensioni minime o piccole dell’azienda o dell’attività, offre risultati identici a quelli di software che costano, in offerta, anche 5 euro all’anno? Certo, anche in questo caso bisogna essere padroni della materia per poter controbattere ai preparatissimi e scaltri informatici che vorrebbero utilizzare i nostri studi professionali per portare tanto denaro alle loro aziende. In altre parole, si deve studiare. Basti pensare che la stessa Agenzia delle Entrate, fino a pochi giorni fa, non consentiva a noi professionisti l’accesso a “fatturazione e corrispettivi” del cassetto fiscale (mi sia permessa una “divagazione tecnica”, in fondo questa rivista è dedicata ai dottori commercialisti). A nemmeno 30 giorni dal Big Bang, l’Agenzia si è decisa a consentire che noi “tecnici”, da remoto, potessimo inserire il famigerato “codice destinatario” nel cassetto fiscale del contribuente. Eppure, questo del “codice destinatario” è uno step fondamentale, indispensabile, imprescindibile per dare inizio alla fatturazione elettronica. L’Agenzia lo ha capito solo dopo il nostro pressing agli sportelli. Infine, la rottamazione ter delle cartelle e la “Pace fiscale”. Abbiamo dovuto ragionare *de jure condendo*. Legge non ancora approvata e tante volte modificata, con i clienti a chiedere dei veri e propri preventivi per chiudere i conti (o almeno qualche conto) col fisco. Le considerazioni morali, etiche sui condoni, le lasciamo agli editorialisti e ai Catoni che da millenni



si affannano a parlare di cose che non conoscono. Noi dottori commercialisti siamo tecnici asettici. Se uno strumento legislativo – e quindi legale – offre la possibilità al contribuente di risolvere un suo problema, noi abbiamo l'obbligo di occuparcene e di consigliare per il meglio. Se anche un serial killer, se un dittatore deposto hanno diritto alla difesa, noi commercialisti perché non dovremmo mettere il nostro sapere a disposizione di chi, con un clic o con un modulo può recuperare una ragione di vita? Mi fermo qui. Questi quattro punti, solo questi, ci hanno sottratto ore e ore di studio lasciandoci con tantissimi dubbi su questioni irrisolte e forse irrisolvibili. È stato un 2018 denso di novità e il 2019 non sarà da meno. Siamo, ormai, al livello dei ricercatori universitari. Siamo obbligati a studiare per ore e ore. Se non lo facciamo, il nostro interlocutore di turno se ne accorge subito. Il “dott. Google” offre risposte in un secondo e chi si rivolge a noi è mediamente impreparato, nel senso che non conosce esattamente i dettagli delle varie vicende. Ma, con quel poco che sa, non lo puoi certamente gabbare. Per questo dico, da sempre, che il dottore commercialista è il professionista mediamente più preparato di tutti. Avvocati, architetti, medici, ingegneri, psicologi, giornalisti... chi di loro è obbligato a studiare e ad aggiornarsi quanto i dottori commercialisti? A mio parere, nessuno. E sono anche ottimista per il futuro. Sento i colleghi lamentarsi e che, di qui a breve, i contribuenti faranno a meno di noi. Ma scherziamo? Ipotizzate il caso di chi deve dar vita a un'attività. Tra notaio (se non si tratta di ditta individuale), obblighi previdenziali, pec, cassetto fiscale, fattura elettronica e Gpdr, come potrebbe il malcapitato fare a meno di noi dottori commercialisti? Siamo talmente preparati che non ci rendiamo conto che, per portare un banale esempio, il semplice



“scorporo dell'Iva” da un totale mette in difficoltà anche un diplomato con 100/100 e lode. Capire che su un totale di 100 l'Iva al 22 per cento non è 22 non è da tutti. Figuriamoci questioni ben più complesse. Come potrebbero essere affrontate senza di noi? Mi sposto sui professionisti-cugini. Un avvocato civilista che, per “arrotondare”, intende dedicarsi ai ricorsi in commissione tributaria, troverà nel processo telematico tributario una degnissima barriera all'ingresso. Insomma, colleghi, dobbiamo essere fieri della nostra professione e della nostra preparazione. Parafrasando un celebre comico napoletano, “commercialisti si nasce”. Ma per rimanere tale, si deve studiare tanto. ■



# La *Blockchain* a servizio del management della logistica<sup>1</sup>

a cura di **Roberto Vona**

Direttore del Dipartimento di Economia, Management, Istituzioni  
Professore Ordinario di Economia e Gestione delle Imprese  
Direttore del Corso di Perfezionamento nella Professione di  
Dottore Commercialista nell'Università 'Federico II' di Napoli  
Membro del Consiglio di Reggenza  
della sede di Napoli della Banca D'Italia  
Dottore Commercialista



L'evoluzione degli scenari competitivi, caratterizzati dalla centralità del consumatore e da forti spinte verso la personalizzazione dei prodotti e servizi, modifica profondamente e progressivamente le pratiche di gestione dei processi di produzione e logistici. Le catene di divisione del lavoro si allungano e l'impresa opera sovente in *network* sempre più articolati e complessi di attori economici, con i quali deve interagire, confrontarsi e competere costantemente.

Le imprese più grandi si rendono protagoniste di scelte di allungamento della catena della fornitura, traendo vantaggio dalla loro buona dotazione di risorse materiali e immateriali. Ma anche le piccole e piccolissime imprese, quando sufficientemente innovative, si avvantaggiano dei nuovi assetti competitivi, nella misura in cui riescono a sfruttare la tecnologia per aumentare la capacità di gestire le relazioni e la flessibilità.

Il *Supply Chain Management* deve riuscire a rispondere alle complesse sfide poste dai nuovi assetti competitivi. Secondo una visione orientata ai processi, infatti, l'impresa inserita in questo scenario diventa essa stessa un sistema di processi integrati, nel quale il coordinamento e la sincronizzazione sono essenziali.

L'assoluta rilevanza della tecnologia nei processi di reingegnerizzazione e allungamento delle catene della fornitura, infatti, giustifica il progressivo interesse che la letteratura di management dedica all'adozione delle tecnologie nel mondo della manifattura e dei servizi. La disponibilità e la capacità di utilizzare strumenti tecnologici avanzati permette alle imprese di comunicare con gli altri attori della catena della fornitura e di gestire i processi in maniera coordinata e fluida, minimizzando le inefficienze e gli sprechi, e raggiungendo livelli di *performance* superiore.

Dal punto di vista tecnologico, la più recente ondata di innovazione si concretizza nella cosiddetta quarta rivoluzione industriale, che si basa sulle tecnologie digitali, e sulla disponibilità di connessioni internet super veloci e di dispositivi connessi grazie a sensori piccoli e leggeri, che permettono agli oggetti di comunicare e ricevere informazioni in tempo reale.

Tra le tecnologie digitali, la *Blockchain* presenta interessanti potenzialità da esplorare. Tale tecnologia nasce per la gestione del sistema di pagamenti associato alle *cryptovalute* per poi estendersi ben presto ad altri ambiti applicativi. La *Blockchain* è un sistema condiviso di registri criptati che

<sup>1</sup> Estratto del paper presentato con Nadia Di Paola nel Convegno annuale Sinergie-SIMA del 2018 dal titolo "*Transformative Business Strategies and new Patterns for Value Creation*", 14-15 giugno 2018 – Università Ca' Foscari di Venezia.





si aggiornano in modo sincronizzato in tempo reale senza la necessità di avere autorità di controllo e coordinamento. Quando alcune specifiche condizioni si verificano, un nuovo blocco di informazioni può essere aggiunto a quelli preesistenti, andando ad aggiornare in modo sincronizzato, e relativamente sicuro, tutti i registri condivisi presenti nel sistema. Nella gestione delle catene della fornitura la tecnologia **Blockchain** può esprimere il suo potenziale migliorando ad esempio la tracciabilità dei beni o la visibilità dei soggetti che intervengono negli scambi.

Numerose imprese già utilizzano la **Blockchain** per il miglioramento e la razionalizzazione dei processi produttivi, di marketing e logistico-distributivi, valorizzando la possibilità offerta dalla tecnologia di “annotare” le informazioni, nel dettaglio. In questo modo, le attività aziendali possono essere costantemente monitorate e registrate, certificando la provenienza dei materiali e dei prodotti, la qualità delle lavorazioni, il rispetto degli impegni contrattuali, e riducendo il rischio delle “non conformità”.

In particolare, la capacità di utilizzare strumenti tecnologici avanzati permette alle imprese di comunicare con gli altri attori della catena della fornitura e di gestire i processi operativi e di distribuzione in maniera coordinata, trasparente e fluida, minimizzando le inefficienze e gli sprechi e raggiungendo livelli più elevati di affidabilità e di sicurezza. Tutto questo apre nuove opportunità di mercato, favorisce l’implementazione di modelli di management più performanti, attribuendo un ruolo centrale all’innovazione nei processi di reingegnerizzazione e allungamento delle catene della fornitura, e giustificando l’interesse crescente da parte degli esperti di management e di marketing.

Dal punto di vista pratico, l’implementazione della tecnologia **Blockchain** nella gestione delle catene della fornitura potrà certamente generare nuove preziose opportunità, specie in ambiti settoriali strategici per l’economia del nostro Paese, come l’agroalimentare “tipico” e il tessile-abbigliamento di qualità. ■



# Sul difetto di legittimazione processuale dell'Agenzia Entrate Riscossione nel processo tributario con avvocati del libero foro. Una questione non ancora matura per i Giudici tributari

a cura di **Paola Coppola**

**Professore Associato di Diritto Tributario,  
Dipartimento di Economia, Management,  
Istituzioni Università di Napoli 'Federico II'  
Dottore Commercialista  
Avvocato cassazionista**



1. Com'è a tutti noto, l'Agenzia delle Entrate Riscossione "è subentrata" ad Equitalia Servizi di riscossione spa in virtù dell'art. 1, comma 1, DL 22 ottobre 2016, n. 193 conv. nella Legge 1 dicembre 2016, n. 225 a decorrere dal 1 luglio 2017 con il quale è stato disposto lo "scioglimento senza liquidazione" di tutte le società del Gruppo Equitalia Spa (da notare, ad eccezione della società Equitalia giustizia Spa), soggetti giuridici privati, e la loro sostituzione con l'Agenzia delle Entrate - Riscossione, ente pubblico economico. Secondo il cit. art. 1, comma 1, DL n. 193/2016 e come confermato dalla nota prot. n. 2017-EQUISDR 3622446 del 22 maggio 2017, Equitalia Servizi SPA "le società del Gruppo Equitalia che svolgono le funzioni di riscossione sono sciolte, cancellate d'ufficio dal registro delle imprese ed estinte senza che sia esperita alcuna

procedura di liquidazione". Il successivo comma 3 del cit. art. 1, DL n. 193/2016, ha stabilito che l'Agenzia "subentra a titolo "universale" nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali delle società del Gruppo Equitalia".

Il che, a bene vedere, non si dovrebbe ritenere sufficiente a decretare pacificamente la *legittimità* dell'avvenuta "sostituzione" tra i due soggetti giuridici *supra* indicati che appare, *ictu oculi*, effettuata senza l'osservanza delle regole disposte, in materia civilistica, per i casi di scioglimento di tutte le società commerciali (*previa liquidazione*) e che, per di più, "subentra" al soggetto "sciolto (*senza liquidazione*), *cancellato ed estinto*" con il medesimo precedente codice fiscale – come risulta consultando il sito web dell'AE Riscossione – con una inspiegabile "omocodia" che non trova casi simili in diritto.

Ma, questa, lo sappiamo, è stata una decisione politica che nessuno, pare, voglia mettere in discussione, nemmeno sul piano giuridico.

**1.2** Il tema che però è stato più volte affrontato dai Giudici del merito e di legittimità concerne gli aspetti processuali ed, in specie, quelli attinenti alla rappresentanza e alla difesa tecnica dinanzi agli organi giurisdizionali tributari la cui indagine richiede l'approfondimento della questione sotto diversi e puntuali aspetti; tema che, seppur di recente affrontato dalla Suprema Corte di cassazione, non viene applicato uniformemente dai Giudici di merito.

**2.** Occorre partire dal comma 8 dell'art. 1, del DL n. 193/2016 con il quale è avvenuta la sopra indicata "sostituzione" tra i due Enti incaricati della riscossione che dispone, quanto alla difesa in giudizio, che: *"L'ente è autorizzato ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato competente per territorio, ai sensi dell'articolo 43 del regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611. L'ente può stare in giudizio avvalendosi direttamente di propri dipendenti davanti al tribunale e al giudice di pace, salvo che, ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici, l'Avvocatura dello Stato competente per territorio, sentito l'ente, assuma direttamente la trattazione della causa. Per il patrocinio nei giudizi davanti alle commissioni tributarie continua ad applicarsi l'articolo 11 comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546 e successive modificazioni"*.

Il cit. art. 11, comma 2, D.Lgs. 546/92 è stato modificato dall'art. 9, comma 1, lett. d), n. 1), D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 e dispone che, a decorrere dall'1 gennaio 2016: *"L'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 nonché dell'agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, sta in giudizio direttamente, o mediante la struttura territoriale sovraordinata. Stanno altresì in giudizio direttamente le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato"*.

Di qui molti difensori si sono opposti alle costituzioni in giudizio dell'AE Riscossione con avvocati del libero foro per violazione del cit. art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 545/92. Ma, come è noto, molte commissioni tributarie hanno ritenuto (*ed ancora oggi ritengono, mi è capitato personalmente*) di poter/dover ammettere pacificamente la costituzione in giudizio di AE di avvocati del libero foro o, al più, concedono un termine all'AE Riscossione "ex art. 182 c.p.c." per sanare il difetto di procura. Altre commissioni tributarie negano la validità alla costituzione in giudizio di AE Riscossione con avvocati del libero foro, e rilevano la nullità della procura, il difetto dello *ius postulandi* dei difensori costituiti e l'inutilizzabilità dei documenti e memorie depositati in giudizio (*ex multis*, CTR Liguria n. 1745/2017, CTR Piemonte, n. 1053 del 27/3/2018, solo per citarne alcune).

Eppure, a ben vedere, non dovrebbe aversi tanta incertezza sulla soluzione da adottare alla luce dei principi ben chiariti, di recente, anche in sede di legittimità.

**3.** La Suprema Corte è intervenuta, invero, sulla vicenda con una serie di pronunce per chiarire i termini della questione proprio sul piano processuale.

In particolare, si segnalano le sentenze n. 28684 e n. 28741 del 9 novembre 2018, e la più recente ordinanza n. 1992 del 24 gennaio 2019 che si è occupata anche di precisare che l'avvenuta "sostituzione" tra Equitalia Spa ed AE Riscossione (ex

art. 1, comma 3, DL 193/2016) determina la successione nei rapporti giuridici controversi **ex art. 111 c.p.c. (e non 110)** sicché i giudizi pendenti in cui era costituita Equitalia Spa proseguono, con il subentro del successore *"senza necessità di interruzione del processo"*, con estensione *automatica* del mandato difensivo precedentemente sottoscritto dal previgente agente della riscossione.

Nel caso, invece, di **diretta instaurazione del giudizio** o di un **nuovo grado di giudizio** da parte, o nei confronti di AE Riscossione, **o di una nuova costituzione in giudizio di AE Riscossione in giudizi pendenti** al momento della "soppressione" di Equitalia per esperire **ulteriori attività difensive**, la regola della *continuità* nei rapporti giuridici sottostanti trova un temperamento da specifiche regole processuali che variano a seconda a seconda della natura e del grado del processo.

Per ciò che rileva, nel processo tributario, la regola generale da osservare, come chiarito dalle citate sentenze, è che l'ufficio dell'Agente della riscossione deve stare nel giudizio di merito (e non in quelli di legittimità) – ai sensi del cit. art. 1, comma 8, DL 193/2016 *"direttamente, o mediante la struttura territoriale sovraordinata, cioè in persona dell'organo che ne ha la rappresentanza verso l'esterno o di uno o più suoi dipendenti dallo stesso organo all'uopo delegati, e non può farsi rappresentare in giudizio da un soggetto esterno alla sua organizzazione, tranne che nelle ipotesi in cui può l'AE Riscossione possa avvalersi della difesa dell'Avvocatura dello Stato, sebbene detto ente non appartenga propriamente all'ambito delle Amministrazioni dello Stato, trattandosi di ente pubblico economico"* (ex art. 1, comma 8, primo secondo periodo, DL 193/2016).

Ove ciò è ammesso, e quindi, nei casi in cui l'Ente possa avvalersi della difesa dell'Avvocatura dello Stato (**in via di eccezione**) in luogo della difesa diretta (**regola generale**), l'Ente deve essere, tuttavia, **previamente "autorizzato ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato"** ai sensi dell'articolo 43 del TU delle leggi e delle norme giuridiche sulla rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato e sull'ordinamento dell'Avvocatura dello Stato, di cui al RD 30 ottobre 1933, n. 1611, *"fatte salve le ipotesi di conflitto e comunque su base convenzionale"* Ed infatti, l'Avvocatura di Stato, in aggiunta al *patrocinio obbligatorio* in favore delle Amministrazioni dello Stato, *"può essere autorizzata"* ad assumere la rappresentanza e la difesa anche di Amministrazioni pubbliche non statali e di enti pubblici sovvenzionati, sottoposti a tutela o a sola vigilanza dello Stato.

La condizione necessaria e sufficiente per l'esercizio del predetto patrocinio è, quindi, l'esistenza di un *provvedimento di autorizzazione* che, in base a quanto disposto dall'art. 43 del TU citato, può essere costituito da una *"disposizione di legge, di regolamento o di altro provvedimento approvato con regio decreto"*, i quali devono essere *"promossi di concerto"* con i *Ministri della Giustizia e dell'Economia e delle Finanze*. Se c'è siffatto provvedimento di autorizzazione, la rappresentanza e la difesa in giudizio sono quindi assunte dall'Avvocatura *"in via organica ed esclusiva"* (art. 43 del T.U., così come modificato dall'art. 11 L.n. 103/1979), salva l'ipotesi di un conflitto con lo Stato o con le Regioni. Per completezza, ai sensi dell'art. 72 del D.Lgs. 300/99 anche le Agenzie fiscali sono Ammesse ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi del cit. art. 43 del TU di cui al R.D. n. 1611/1933. Ora, nel rispetto delle regole del cit. art. 43 del TU, deve rilevarsi che le Amministrazioni e gli enti suindicati possano decidere anche di non avvalersi dell'Avvocatura dello Stato, ma





ciò può avvenire soltanto in **“casi speciali”** e **previa adozione di “apposita motivata delibera da sottoporre agli organi di vigilanza”**. Ricorrendo tali **casi speciali**, l’Ente potrà decidere di avvalersi anche di avvocati del libero foro, **ma purché ciò avvenga**: **“sulla base di specifici criteri definiti negli atti di carattere generale deliberati ai sensi del comma 5 del presente articolo”** e **secondo i parametri selettivi** di affidamento di cui al DLgs. n. 50/2016 (“Codice dei contratti pubblici”).

**4.** Se dunque l’AE Riscossione non ritenga nei gradi e nelle sedi processuali di merito (e non di legittimità) in cui è consentito, di costituirsi “in proprio” con dipendenti delegati (**regola generale**), può avvalersi dell’assistenza dell’Avvocatura dello Stato (in via di **eccezione**, ma **previa autorizzazione**) ed anche – ma soltanto in presenza di determinate *condizioni e specifici criteri e parametri selettivi* – di “difensori del libero foro” (nei **casi speciali, in via di eccezione residuale**), assolvendo però all’onere di indicare ed allegare alla costituzione, le fonti del potere di rappresentanza ed assistenza in alternativa al patrocinio da esercitarsi in via diretta – per regola generale – e salvo conflitto di interessi, in via di eccezione, e previa autorizzazione, dall’Avvocatura dello Stato. Ed infatti, come si legge nella recente ordinanza della Suprema Corte n. 1992/2019: “la diretta derivazione statuaria dell’attività di riscossione, la dichiarata posizione di strumentalità nella quale il nuovo ente si colloca rispetto all’Agenzia delle Entrate (al cui costante monitoraggio, pur in assenza di rapporto organico, esso è sottoposto), il generalizzato recepimento del RD n. 1611/1933 sulla rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato e sull’ordinamento dell’Avvocatura dello Stato

costituiscono – tutti – fattori denotanti la volontà legislativa di instaurare, nell’alternativa tra difesa tramite **Avvocatura dello Stato** e difesa tramite **avvocati del libero foro**, una relazione che non è di indifferenza, ma di regola-eccezione”.

Di qui la necessità che venga depositata agli atti la “specifica e motivata deliberazione di AE Riscossione che indichi (così da renderle controllabili da parte degli organi di vigilanza) le ragioni che, nella concretezza del caso, giustificerebbero tale ricorso in alternativa alla regola generale dell’assistenza da parte dell’avvocatura dello Stato” (sentenza n. 1992/2019).

**5.** Si arriva ad una prima conclusione. La *decisione* di AE Riscossione di avvalersi di avvocati o del libero foro o di altri difensori abilitati ex art. 12 D.Lgs. 546/92, non è una mera scelta discrezionale, ma una eventuale *alternativa* alla difesa diretta che andrà valutata alla luce di una serie di condizioni riconducibili, da un lato, ai criteri di selezione di cui al “codice dei contratti pubblici” e dall’altro, agli “specifici criteri definiti negli atti di carattere generale deliberati ai sensi del comma 5 del presente articolo” (art. 1, co. 8, DL n. 193/2016 in esame) vale a dire, *nello statuto* ed in quegli *altri atti di carattere generale, di competenza del comitato di gestione* che disciplinano l’organizzazione e il funzionamento dell’ente. Le fonti del potere di rappresentanza ed assistenza vanno, dunque, congiuntamente individuate in un **atto organizzativo generale** contenente gli specifici criteri legittimanti il ricorso ad avvocati esterni (art. 1, commi 5 e 8, DL 193/2018), ed in un’**apposita e motivata delibera** che indichi le ragioni che, nella concretezza del caso, giustificino quindi tale patrocinio alternativo (in via residuale).



6. E veniamo ad una seconda questione ovvero se, nel caso di costituzione con avvocati del libero foro o altro professionista abilitato possa o meno ritenersi idoneo a provare il potere di rappresentanza ed assistenza del legale nominato, il “Regolamento di Amministrazione” di Agenzia delle Entrate-Riscossione, deliberato dal Comitato di Gestione il 26 marzo 2018 e approvato dal MEF il 19 maggio 2018 proprio per disciplinare l’aspetto del patrocinio legale.

Ebbene la risposta dovrebbe essere negativa. Nel cit. Regolamento si ha, invero, conferma del fatto che l’ente possa continuare ad avvalersi di liberi difensori “in via residuale” ove “si accerti l’impossibilità dell’Avvocatura dello Stato di assumere il patrocinio” secondo le modalità operative concordate con apposita convenzione. Tuttavia, in siffatto Regolamento le fattispecie di accesso ad avvocati del libero o altri professionisti abilitati sono subordinate alla mera “impossibilità dell’avvocatura di assumere l’incarico”; il che, in realtà, non può ritenersi sufficiente ad assolvere né alla funzione della “delibera motivata” di cui al comma 4 dell’art. 43 del R.D. n.1611, né della delibera o dell’atto amministrativo generale che l’art. 1, comma 8 del D.I. n. 193/2016 impone ai fini della difesa in giudizio dell’AE Riscossione che implica, come si è indicato, la determinazione “di criteri specifici contenuti in atti generali deliberati dal comitato di gestione”.

I Giudici tributari (del merito) dovrebbero rilevare, pertanto, che il Regolamento di Amministrazione di Agenzia delle Entrate-Riscossione (maggio 2018) *non è atto idoneo* a legittimare il ricorso al patrocinio dell’avvocato del libero foro o altro difensore abilitato di AR Riscossione e concludere, in tali casi, per il difetto di una *valida delibera di nomina del difensore costituito* agli atti di causa.

7. A questo punto sorge l’ultima questione ovvero se, in difetto di valida procura, possa o meno essere concesso dal Giudice un termine ad AE Riscossione per sanare l’invalida costituzione.

Sul punto, a ben vedere, c’è la maggiore incertezza anche se la Suprema Corte ha già fornito una risposta chiarendo che l’invalidità della costituzione nei giudizi di merito (e non in quello di legittimità) potrebbe essere evitata, al più, con la cd. “*sanatoria postuma del difetto di procura*” **ex art. 125 c.p.c. (e non 182 c.p.c.)** e, quindi, purchè la regolare costituzione avvenga “*in data posteriore alla notificazione dell’atto, purché anteriore alla costituzione della parte rappresentata a meno che si sia formato giudicato interno sul punto*” (così, espressamente afferma la sentenza n. 28684 del 9 novembre 2018).

È pur vero che nella più recente ordinanza (la sentenza n. 1192/2019), la Corte rinvia alla possibilità del ricorso all’art.182 c.p.c. “nei giudizi di merito”, ma lo afferma nel caso sottoposto al suo vaglio per escludere l’operatività di siffatto rimedio della sanatoria del difetto di procura nel giudizio di legittimità, attesa la presenza di una disciplina peculiare che presidia in modo esaustivo e rigoroso (artt. 365, 366 n. 5, 369 n. 3 c.p.c.) l’attribuzione e l’antiorità del potere di rappresentanza processuale davanti alla Corte di cassazione.

Ora la questione, a bene vedere, deve affrontarsi e risolversi alla luce delle regole generali che governano la peculiare disciplina processuale tributaria che, com’è noto, prevede l’integrazione con le regole del codice di procedura, ma solo “*ove non diversamente regolato (art. 1, comma 2, D.Lgs. 546/92 per il quale i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile)*”

Ecco, il problema sta qua ovvero nel fatto che vi è una regola in ambito tributario da applicare giacché è se è vero che l'art. 11 (comma 2), del 546/92 *"resta fermo"* in materia, ex cit. art. 1, comma 8 del DL 193/2016 e che siffatto art. 11 non contiene alcun rinvio all'art. 182 del c.p.c., vi è, tuttavia, l'esplicito rinvio all'art. 182 c.p.c. all'art. 12, comma 10, del D.Lgs. 546/92 (che regola l'assistenza tecnica nel processo tributario) ma unicamente per *"le parti, diverse dagli enti impositori e dagli agenti della riscossione"* (ex art. 12, comma 1 cit), con conferma del fatto che la sanatoria nella costituzione in giudizio nel processo tributario è regolata dal D.Lgs. n. 546/92, in via di eccezione solo per la parte privata (il contribuente che propone ricorso) e non per le altre parti pubbliche, quale appunto, è l'AE Riscossione; regola espressa da cui non può che conseguire illegittimità della concessione del termine ex art. 182 c.p.c. all'AE Riscossione per consentire di rinnovare la procura irregolare, nonostante venga deciso, di norma, il contrario dalle commissioni tributarie (in ult. ad es, CTR 443/27/2018).

Si segnala che si ha conferma di tale conclusione nella sentenza della Suprema Corte n. 3084/2016 per la quale: *"In tema di processo tributario, in ragione del principio di integrazione delle norme non incompatibili del codice di rito civile, è applicabile il disposto di cui all'art. 182 c.p.c. (come modificato dalla novella di cui alla l. n. 69 del 2009), con la conseguenza che il difetto di legittimazione processuale della persona fisica, che agisca in giudizio in rappresentanza (organica) di un altro soggetto, può essere sanato, in qualunque stato e grado del giudizio (e, dunque, anche in appello) ex art. 182 c.p.c., con efficacia retroattiva e con riferimento a tutti gli atti processuali già compiuti, per effetto della costituzione in giudizio del soggetto dotato dell'effettiva rappresentanza, che manifesti la volontà, anche tacita, di ratificare la precedente condotta difensiva del "falsus procurator"* In applicazione dell'anzidetto principio, la S.C. ha riconosciuto efficacia sanante alla costituzione in ap-

pello del liquidatore nominato (parte privata) a seguito dello scioglimento della società, rispetto al ricorso proposto in primo grado dal precedente legale rappresentante, privo di poteri al momento della sottoscrizione dell'atto di impugnazione.

8. In conclusione, anche l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione può (*ma non deve*) farsi assistere (*ma non rappresentare*) da un libero difensore, fermo il fatto può essere autorizzato ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del RD. n. 1611/1933, fatte salve le ipotesi di conflitto e, comunque, su base convenzionale. La costituzione con difensori del libero foro di AE Riscossione può essere ammessa, quindi, ma *"per essere valida"* occorre verificare che: **A)** rispetto alla costituzione in via diretta (*regola generale*), o al più dell'Avvocatura (*regola eccezionale*) si sia in presenza di un *"caso speciale"* (*e residuale*); **B)** sia intervenuta una *"preventiva, apposita e motivata delibera dell'organo deliberante"*; **C)** tale delibera *"sia stata sottoposta agli organi di vigilanza"*; **D)** *sia stata prodotta in giudizio idonea documentazione in merito alla sussistenza dei suddetti elementi*. In mancanza, e quindi ove l'AE Riscossione non dovesse essere *regolarmente costituita in giudizio*, il Giudice tributario è tenuto a rilevare, *anche d'ufficio* (Cass. sentenza n. 4248/2018), la mancanza dello *ius postulandi* in nome e per conto dell'Ente dei difensori costituiti in atti; non dovrebbe concedere altro termine per la regolare costituzione in giudizio di AE Riscossione ex art. 182 c.p.c., salva l'eventuale regolarizzazione avvenuta ex art. 125 c.p.c. anteriormente alla costituzione in giudizio; sarebbe tenuto, di conseguenza, a rilevare la *nullità della procura* e l'*inutilizzabilità* delle deduzioni sollevate e della documentazione depositati nel fascicolo processuale, con espunzione dal processo dei fatti *"non contestati"* a mezzo delle deduzioni e documenti allegati, ex art. 115 c.p.c., come novellato dal comma 14 dell'art. 45, L. n. 69/2009. ■





# Società di capitali: l'aliquota IRES si sdoppia in presenza di utili reinvestiti per l'acquisto di beni materiali strumentali e/o per l'incremento dell'occupazione

a cura di Paolo Nagar<sup>1</sup>

Dottore commercialista



**L**a Legge di Bilancio 2019<sup>2</sup> ha introdotto con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018<sup>3</sup>, un complesso meccanismo di riduzione dell'aliquota IRES che opera in funzione di tre variabili: a) l'utile netto dell'esercizio precedente accantonato a riserve disponibili; 2) gli investimenti effettuati in beni strumentali nuovi; 3) il costo del personale neoassunto.

In pratica, per effetto della nuova agevolazione, l'imponibile IRES delle società di capitali sarà assoggettato ad una duplice aliquota e precisamente:

- ad un'aliquota ridotta del 15% per l'imponibile corrispondente al minore tra l'utile accantonato a riserva e la sommatoria degli ammortamenti dei beni strumentali nuovi e il costo dei nuovi assunti secondo un conteggio che di seguito verrà illustrato;

- ad un'aliquota ordinaria del 24% per l'imponibile eccedente quello agevolato di cui al precedente punto. Benché l'agevolazione in parola sia stata presentata e diffusa con il nome di "Mini-Ires" la stessa si rende applicabile a tutti i soggetti che producono reddito d'impresa e quindi, oltre alle società di capitali, anche alle società di persone e alle imprese individuali<sup>4</sup>.

L'agevolazione in parola, che richiama alla mente la "dual income tax"<sup>5</sup>, va a prendere il posto delle agevolazioni "ACE" e "superammortamento"<sup>6</sup> volte a detassare il reddito d'impresa in presenza, rispettivamente, di incrementi patrimoniali e di investimenti in beni strumentali nuovi.

Certamente appare lodevole l'intento del legislatore di concentrare in un'unica misura agevolativa i parametri tipici del sostegno allo sviluppo economico: patrimonializzazione delle

1 Dottore commercialista; *partner* di Pirola Pennuto Zei & Associati - Napoli.

2 Trattasi dei commi da 28 a 34 dell'art. 1 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145: Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e del bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021 (in G.U. suppl. ord. n. 302 del 31.12.2018 – serie generale).

3 Dal periodo d'imposta 2019 per le società che hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare.

4 Per le società di persone e le imprese individuali l'agevolazione si sostanzia in una riduzione di nove punti percentuali dell'aliquota IRPEF a partire da quella più elevata.

5 Agevolazione introdotta nel 1997 che prevedeva l'applicazione di un'aliquota IRPEG agevolata del 19% sulla remunerazione dell'incremento di patrimonio netto e di un'aliquota IRPEG ordinaria del 37% sull'eccedenza, fermo restando che l'aliquota media complessiva non poteva essere inferiore al 27%.

6 L'agevolazione ACE ("aiuto alla crescita economica") è stata abrogata con decorrenza dal 2019 mentre il "superammortamento" (cioè la maggiorazione del 30% degli ammortamenti sui nuovi investimenti) è applicabile per gli investimenti realizzati fino al 30 giugno 2019 purché entro il 31 dicembre 2018 sia stato confermato l'ordine al fornitore e pagato un acconto nella misura del 20%.

imprese e nuovi investimenti, cui è stato aggiunto l'incremento occupazionale. Purtroppo, il risultato che ne è conseguito è particolarmente lungo e complesso per cui al momento appare arduo poterne valutare gli effettivi benefici e cioè il perseguimento in concreto dei comportamenti agevolati da parte del mondo imprenditoriale.

Il meccanismo agevolativo, come sopra accennato, mette a confronto due parametri dai quali emerge la quota di reddito imponibile IRES assoggettabile all'aliquota ridotta di nove punti percentuali (dal 24% al 15%); la restante parte di reddito imponibile IRES sarà tassata secondo l'aliquota ordinaria del 24%<sup>7</sup>. L'agevolazione può essere così sintetizzata:

| Reddito imponibile IRES ad aliquota agevolata del 15% | È uguale al minore tra:                                                               |                                                                                                                                                                            |
|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                       | Utile netto dell'esercizio precedente accantonato a riserve disponibili (Parametro A) | Somma <sup>8</sup> degli investimenti in beni strumentali nuovi e del costo del personale neoassunto da quantificare secondo i criteri del dettato normativo (Parametro B) |

Vediamo ora come vengono determinati i due parametri di base per la quantificazione dell'agevolazione.

Il primo parametro ("**Parametro A**") è costituito dall'utile netto dell'esercizio precedente accantonato a riserve patrimoniali diverse da quelle non disponibili. Poiché l'agevolazione decorre dal 2019, rileverà in sede di prima applicazione l'utile netto risultante dal bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2018 secondo l'ammontare che l'assemblea dei soci, da tenersi nel 2019, deciderà di destinare a riserve diverse da quelle non disponibili.

Si considerano "riserve non disponibili", che quindi non rilevano ai fini della determinazione dell'agevolazione, le riserve formate con utili scaturenti da processi di valutazione quali, ad esempio, quelle costituite da utili su cambi per adeguamento delle poste in valuta, quelle derivanti dalla valutazione delle partecipazioni secondo il metodo del "patrimonio netto", quelle derivanti dalla valutazione al *fair value* degli strumenti finanziari derivati e così via. Rilevano, invece, gli utili dell'esercizio destinati a riserva legale e quelli accantonati a riserva straordinaria o più genericamente alla voce degli "utili di precedenti esercizi".

Gli utili accantonati a riserve diverse da quelle non disponibili sono assunti al netto delle riduzioni del patrimonio netto effettuate con attribuzione ai soci a qualunque titolo; ciò si



gnifica che in presenza di riduzioni del capitale sociale o di riserve di capitali per ammontari pari agli utili accantonati a riserva disponibile, l'agevolazione non troverà applicazione. Parimenti l'agevolazione non potrà trovare applicazione in assenza di utile dell'esercizio ovvero in caso di integrale distribuzione ai soci<sup>9</sup>.

Il secondo parametro ("**Parametro B**") è costituito dalla somma degli investimenti e del costo del personale rilevanti ai fini dell'agevolazione da assumere secondo i criteri di quantificazione contenuti nella disposizione normativa.

Gli investimenti rilevanti ("**Parametro B1**") sono costituiti da acquisti, anche se realizzati mediante contratti di *leasing* finanziario, contratti di appalto o in economia:

- di nuovi impianti, cioè beni strumentali materiali (impianti, macchinari, attrezzature, ecc.) con esclusione degli immobili e delle autovetture concesse in uso ai dipendenti;
- per l'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di impianti esistenti, cioè quelle attività che si sostanziano in aumenti della potenzialità e produttività degli impianti, in adeguamenti tecnologici e così via;
- per il completamento di opere sospese.

Ai fini dell'agevolazione in parola gli investimenti vengono assunti non per il loro costo storico, come generalmente avviene in altre forme agevolative, ma per le quote di ammortamento deducibili ai sensi dell'art. 102 del TUIR<sup>1011</sup>, purché tale ammontare sia contenuto nei limiti dell'incremento del residuo costo da ammortizzare dei beni rispetto al valore esistente al 31 dicembre 2018. In pratica, bisognerà confrontare in ciascun periodo d'imposta gli ammortamenti "fiscali" dei beni agevolabili e l'incremento del costo residuo non ammortizzato alla fine di ciascun esercizio rispetto al medesimo valore esistente al 31 dicembre 2018<sup>12</sup>. In sintesi la quantificazione del Parametro B1 può essere così schematizzata:

7 Nel caso in cui il valore dei parametri agevolativi superi il reddito imponibile IRES, quest'ultimo sarà integralmente tassato secondo l'aliquota del 15% e l'eccedenza dei parametri potrà essere riportata a nuovo.

8 Nel caso in cui una delle due grandezze assuma valore negativo, la stessa andrà computata per un valore pari a zero.

9 Nei prossimi mesi si terranno le assemblee delle società per l'approvazione dei bilanci al 31 dicembre 2018 e per la destinazione dell'utile d'esercizio per cui sarà opportuno valutare, anche in un'ottica di ottimizzazione fiscale, la decisione più opportuna su tale ultimo aspetto da sottoporre ai soci alla luce della rilevanza sull'agevolazione in commento.

10 Per i beni acquistati mediante contratti di *leasing* dovrebbe assumere rilevanza la quota capitale del canone.

11 Per il particolare meccanismo applicativo il beneficio viene assunto lungo l'intera durata del processo di ammortamento e non nell'esercizio di sostenimento del costo del bene. Per tale motivo non si è reso necessario introdurre una clausola di salvaguardia nel caso di cessione del bene agevolato prima del decorso di un certo numero di anni dall'acquisto.

12 Il costo residuo da ammortizzare dei beni agevolabili di ciascun esercizio, da confrontare con il medesimo valore al 31 dicembre 2018, va assunto al lordo delle quote di ammortamento dell'esercizio dedotte relativi ai beni agevolati.



| <b>Parametro<br/>B1:<br/>Investimenti<br/>agevolabili</b> | È uguale al minore tra:                                                                                   |                                                                                                                                                      |
|-----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                           | <b>Ammortamento<br/>fiscale dei beni<br/>agevolabili<br/>e canoni di<br/>leasing<br/>(quota capitale)</b> | <b>Incremento del<br/>costo residuo<br/>ammortizzabile<br/>alla fine di ciascun<br/>esercizio rispetto al<br/>valore esistente al<br/>31.12.2018</b> |

| <b>Parametro<br/>B2: Nuovi<br/>assunti</b> | È uguale al minore tra:                                                                                                                                               |                                                                                                                              |
|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                            | <b>Costo del personale<br/>neoassunto<br/>dell'esercizio, purché<br/>si registri un<br/>incremento del numero<br/>medio dei dipendenti<br/>rispetto al 30.09.2018</b> | <b>Incremento<br/>del costo del<br/>personale (voci<br/>B9 e B14 del<br/>conto economico)<br/>rispetto al<br/>31.12.2018</b> |

Il costo del personale rilevante (“**Parametro B2**”) è quello dei nuovi assunti (a tempo determinato<sup>13</sup> e indeterminato) destinato a strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato, a condizione che il numero medio degli impiegati nell’esercizio di riferimento risulti superiore a quello esistente al 30 settembre 2018<sup>14</sup>.

Anche per tale parametro è previsto un “tetto” corrispondente all’incremento del costo del personale di cui alle voci B9) e B14) del conto economico alla fine di ciascun esercizio rispetto al 31 dicembre 2018<sup>15</sup>. In sintesi la quantificazione del Parametro B2 può essere così schematizzata<sup>16</sup>

In considerazione dell’estrema variabilità delle diverse componenti che concorrono a determinare l’agevolazione, la norma prevede un sistema di “riporti a nuovo” dei parametri non integralmente sfruttati per incapienza delle altre grandezze. Ad esempio, l’utile destinato a riserve disponibili non integralmente utilizzato in quanto inferiore alla somma dei parametri degli investimenti agevolati e dei neoassunti potrà essere riportato a nuovo ed utilizzato negli esercizi successivi nel caso in cui si presenti una situazione inversa. La medesima regola si rende applicabile anche in caso di incapienza degli investimenti agevolati e di nuovo personale rispetto agli utili a nuovo.

13 I lavoratori a tempo determinato sono computati nella base occupazionale in proporzione alle ore lavorate rispetto a quelle previste dal contratto collettivo nazionale.

14 Per i soggetti che assumono la qualifica di datore di lavoro a decorrere dal 1° ottobre 2018, ogni lavoratore dipendente assunto costituisce incremento della base occupazionale.

15 L’incremento va assunto al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

16 La norma impone il rispetto delle prescrizioni dei contratti collettivi nazionali di lavoro e delle norme in materia di salute e sicurezza dei lavoratori.



Di seguito viene fornita un'esemplificazione per cercare di chiarire i meccanismi applicativi dell'agevolazione:

| Situazione dell'anno 2018 (di partenza)                                       |            |
|-------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Costo residuo non ammortizzato dei beni agevolabili al 31.12.2018             | 3.500      |
| Numero dei dipendenti al 30.09.2018                                           | 50         |
| Costo del personale (voci B9 e B14) al 31.12.2018                             | 2.250      |
| Esercizio 2019 – Quantificazione dei parametri                                |            |
| Utile 2018 destinato a riserve disponibili – <b>Parametro A</b>               | <b>450</b> |
| Investimenti agevolabili                                                      | 2.000      |
| Ammortamento su beni agevolabili (A)                                          | 200        |
| Ammortamento su beni preesistenti                                             | 1.500      |
| Costo residuo non ammortizzato dei beni agevolabili al 31.12.2019             | 4.000      |
| Incremento del costo residuo non ammortizzato (confronto 2018/2019) (B)       | 500        |
| Minore tra (A) e (B) – <b>Parametro B1</b>                                    | <b>200</b> |
| Costo del personale neoassunto post 30.9.2018 (C)                             | 180        |
| Numero medio dei dipendenti 2019                                              | 55         |
| Costo del personale (voci B9 e B14) al 31.12.2019                             | 2.400      |
| Incremento del costo del personale (confronto 2018/2019) (D)                  | 150        |
| Minore tra (C) e (D) – <b>Parametro B2</b>                                    | <b>150</b> |
| Sommatoria parametri investimenti agevolati e neoassunti – <b>Parametro B</b> | <b>350</b> |

| Determinazione dell'agevolazione per il 2019                                  |              |
|-------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| Reddito imponibile IRES 2019                                                  | 800          |
| Agevolazione "Mini-Ires" (minore tra Parametro A e Parametro B) <sup>17</sup> | 350          |
| Reddito imponibile IRES ad aliquota agevolata (15%)                           | <b>350</b>   |
| Reddito imponibile IRES ad aliquota ordinaria (24%) (800 – 350)               | 450          |
| Risparmio fiscale IRES (350 * 9%)                                             | <b>31,50</b> |

L'agevolazione "Mini-IRES" è cumulabile con altre agevolazioni fiscali aventi ad oggetto i medesimi beni (es. "iperammortamento") ovvero i medesimi impiegati neoassunti; non risulta applicabile in presenza di regimi forfettari di determinazione del reddito (es. *tonnage tax*).

L'agevolazione è compatibile con i regimi di tassazione di gruppo quali il "consolidato fiscale nazionale o mondiale" (con trasferimento alla consolidante del reddito agevolato determinato da ciascuna partecipante) e il regime di "trasparenza fiscale" (la società partecipata trasferisce ai propri soci il reddito agevolato in proporzione alle quote di partecipazione agli utili).

Da ultimo appare doveroso segnalare che numerosi sono i chiarimenti che l'Agenzia delle Entrate dovrà fornire con riferimento alle singole grandezze in gioco (es. nozione di "investimento") e ai meccanismi operativi di non semplice applicazione<sup>18</sup>; pertanto ci si riserva di tornare sull'argomento all'indomani della pubblicazione degli attesi documenti di prassi. ■



<sup>17</sup> Nell'esempio si rileva un'eccezione di utile a nuovo per 100 che potrà essere riportata a nuovo e cioè sommata all'utile dell'esercizio successivo per il confronto con il Parametro B.

<sup>18</sup> Sulla base dell'interpretazione letterale della norma per poter beneficiare dell'agevolazione è necessario che i nuovi investimenti siano sempre superiori agli ammortamenti relativi ai cespiti in essere al 31 dicembre 2018 e ciò parrebbe penalizzare le società già capitalizzate a favore, invece, nelle nuove iniziative produttive.

# L'incremento dei Collegi Sindacali: nuove opportunità per i professionisti tra assenza di tariffe professionali e di regolamentazione delle responsabilità

a cura di **Giovanni Tomo**

**Dottore commercialista  
e Giornalista pubblicitario**



**I**n questi giorni si discute in modo certamente animato sulle nuove opportunità di incarichi professionali, alcune già previste, ed altre verosimilmente in itinere, a favore della categoria dei Consulenti del Lavoro.

Non intendo assolutamente discutere della coerenza di tali opportunità rispetto ai percorsi formativi che caratterizzano



la professione in questione, per soffermarmi, piuttosto, sulle nuove possibilità di incarichi che dovrebbero derivare a favore di tutti i professionisti legittimati - tra cui noi dottori commercialisti - dall'incremento del numero di collegi sindacali in relazione alle società a responsabilità limitata.

La rivisitazione dei parametri di riferimento per l'assoggettamento a tale obbligo sembra ormai imminente e pertanto si rende opportuna, se non necessaria, una riflessione conseguente.

Indubbiamente a prima vista viene da plaudire a questa importante novità, per gli aspetti di carattere economico-sociale, e per l'incremento delle nostre attività professionali.

È evidente difatti sia il beneficio che il maggiore presidio di professionisti e professionalità deriverà sulla vita delle aziende, e delle loro vicende economico-finanziarie, anche nella prospettiva di prevenzione delle ormai innumerevoli situazioni di crisi, ma anche di opportunità di nuovi incarichi professionali per tutti noi professionisti del settore.

Ma ad una più attenta riflessione, c'è da dire che "siamo alle solite": è indubbio che, per soddisfare le esigenze della clientela, per un preciso nuovo obbligo di legge che certamente



sarà accolto con ulteriore loro disappunto per il proliferare di impegni ed oneri, dovremo affrontare un deciso incremento di responsabilità, per remunerazioni il cui ammontare, allo stato attuale, non sono previste né sono prevedibili.

Sull'aumento delle responsabilità, appare evidente che, ancora una volta, lo Stato ci porta ad essere - come titolava Italia Oggi il 14 novembre 2016 in tema di antiriciclaggio - i "Professionisti da Guardia" delle aziende, a svolgere un ruolo di ampio presidio, di regolarità ovvero di nefandezze, mai realmente circoscritto. Per comprendere a pieno questo aspetto, basta soffermarsi sulle incertezze che caratterizzano il controllo circa "adeguatezza del sistema organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento", elemento centrale dei doveri del collegio sindacale previsti dall'articolo 2403 cc.

E veniamo ai compensi: senza tariffe professionali, sarà l'ennesima corsa al ribasso del mercato per accaparrarsi incarichi, a discapito delle proprie responsabilità e professionalità, se non del proprio decoro personale.

Difatti, in assenza ormai da anni di tariffe professionali, ed avendo quale unico riferimento normativo, per legge notoriamente indicativo, il decreto sui parametri n. 140/2012, c'è da scommettere che - come ormai siamo abituati da tempo - i compensi saranno determinati secondo le più spietate lo-

giche del mercato, cioè - come si accennava - secondo una mera affannosa rincorsa al ribasso.

D'altro canto, è altrettanto prevedibile che dovremo accettare una inevitabile lievitazione dei costi per le necessarie polizze assicurative, per le inevitabili ripercussioni sui rischi che deriveranno da questi incarichi che sono notoriamente sempre più preda di facili realizzazioni delle procedure fallimentari.

Ed allora, che fare sul punto? Innanzitutto la nostra categoria dovrebbe pretendere una puntuale determinazione della tariffa professionale: non dimentichiamo che il MEF possiede ora tutte le informazioni su conferimenti di incarichi e compensi, e potrebbe svolgere un conseguente attento ruolo di controllo, ad evitare il proliferare di incarichi che, proprio in ragione dell'esiguità dei compensi, possono palesare chiari indicatori di impegno e di professionalità quanto meno incerti.

In subordine, va da sé che dovranno essere conseguentemente circoscritte le responsabilità dei professionisti, come si è da ormai lunghissimo tempo detto, in misura proporzionata all'ammontare dei compensi percepiti. Ciò affinché sia immediatamente percepito, dal MEF e da tutti gli stakeholder, che, semplificando, a compensi dichiaratamente esigui, sarà naturale che il MEF - organo di vigilanza ministeriale - nonché l'opinione pubblica, si attenda scarso impegno, scarsa professionalità, limitate responsabilità. ■



# Addio al super ammortamento, così è stato rimodulato l'iperammortamento

a cura di **Anna Lepre**

Direttore Centro Studi Lepre Group

**D**al 2019 non è più in vigore il super ammortamento, ovvero lo sconto introdotto dalla Legge di bilancio 2016, valido fino a dicembre 2018, finalizzato a incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi.

È stata invece prorogata e rimodulata la normativa sull'iperammortamento, introdotto con Legge di Bilancio 2017, cui è possibile accedere se si investe nelle nuove tecnologie di Industria 4.0, ossia se l'investimento serve ad "aggiornare" il settore industriale secondo le esigenze imposte dalla rivoluzione digitale in atto.

Il beneficio consiste nella maggiorazione del costo di acquisizione ai soli fini della quantificazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria deducibili per le imposte sui redditi. Questa maggiorazione fino all'anno scor-



so è stata fissata nel 150%. Per effetto della proroga disposta con la Legge di Bilancio 2019, l'iperammortamento sarà applicabile anche agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2019 (o al 31 dicembre 2020, se entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore con pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione).

È invece stata rimodulata l'intensità dell'incentivo. Invece della maggiorazione standard del 150%, saranno applicate agevolazioni parametrare in misura inversamente proporzionale all'entità degli investimenti. La maggiorazione sarà del 170% fino a 2,5 milioni di euro, del 100% per quelli compresi tra 2,5 e 10 milioni, del 50% per quelli tra 10 e 20 milioni. Non vi sarà alcuna agevolazione per investimenti superiori a 20 milioni.

Per poter fruire del beneficio, diventa inoltre indispensabile che l'investimento sia indirizzato a strutture produttive situate nel territorio dello Stato.

Resta in vigore anche l'incentivo ulteriore collegato a quello principale costituito dall'iperammortamento. È infatti confermata anche l'agevolazione inerente l'acquisto dei beni immateriali (quota maggiorata del 40%). Tale forma di incentivo è applicabile, come in passato, a prescindere dal fatto che il bene immateriale sia collegabile o meno a quello materiale per cui si è beneficiato dell'iperammortamento. L'unico nesso, fondamentale per ottenere l'incentivo della maggiorazione del 40% del costo di acquisto di beni immateriali, sta dunque nel fatto che il soggetto in questione risulti beneficiario di un iperammortamento. ■



# CRIPTOVALUTA

## La realtà partenopea tra insidie ed opportunità reali

a cura di **Vincenzo Tiby**

**Consigliere Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Napoli**

**A**rchiviata la pratica fatturazione elettronica, anche se con non pochi intoppi in fase di start up per il B2B, si cambia rotta e ci occupiamo di tecnologia rivolta allo sviluppo di nuove abitudini finanziarie ed economiche.

Credo sia giunta l'ora di allargare l'orizzonte delle procedure applicate nella nostra professione ed occuparci delle nuove innovative opportunità derivanti dall'utilizzo della criptovaluta. Satoshi Nakamoto è lo pseudonimo dell'inventore della criptovaluta Bitcoin, creata nel già lontano 2009. I massimi esperti della finanza mondiale non classificano il Bitcoin come una moneta ma come strumento volatile di scambi commerciali e non.

Per definire il valore di un bitcoin non c'è bisogno di un Ente Centrale né di avanzati e sofisticati meccanismi finanziari. A differenza della valuta tradizionale, il valore della criptovaluta è determinato dalla leva domanda e offerta utilizzando un database condiviso in rete, con traccia delle transazioni sfruttando la crittografia (*metodo informatico per offuscare i messaggi affinché non siano comprensibili a persone non autorizzate a leggerli*) al fine di gestire nuova moneta ed attribuire ad essa proprietà dei Bitcoin.

Ma dalla teoria alla pratica. Se qualcuno, qualche anno fa, mi avesse prospettato l'ipotesi di mangiare una pizza o un dolce a Napoli pagando in criptovaluta, avrei subito pensato che stesse facendo uso di sostanze stupefacenti, ma oggi l'opportunità parrebbe reale. Diversi esercizi commerciali a Napoli hanno già sperimentato l'opportunità e considerando i numeri, 180mld di dollari è il valore della criptomoneta giacente sugli smartphone di tutto il mondo, l'occasione per sviluppare economie attraverso l'utilizzo dello strumento innovativo di



pagamento è reale. Le richieste stanno già fioccando da parte degli atleti che parteciperanno alle prossime Universiadi nel prossimo luglio a Napoli.

Ma come fare per acquistare e spendere la criptomoneta? Il primo passaggio è quello di generare un proprio wallet, vero e proprio conto on line, utilizzando applicativi free download disponibili sulla rete. Necessario fornire indirizzo email e password per procedere alla registrazione del servizio. Successivamente si accede alla fase di acquisto e vendita della criptovaluta. Verificato il valore si passa alla transazione, decidendo il numero da acquistare, spendendo in Euro ovviamente, con immediata disponibilità della criptovaluta sul proprio smartphone, a mezzo QR code. A questo punto si decide se spendere acquistando beni e servizi o se lucrare cercando di rivendere sul mercato delle criptovalute on line ad un prezzo maggiore.





A Palazzo San Giacomo i dipendenti del Comune di Napoli, già lo scorso anno, raccogliendo la somma di mille euro e mettendo in campo un'oculata attività di trading, sono riusciti a creare margini destinati ad attività a sfondo sociale e non, come ad esempio calze ripiene di dolciumi per bambini bisognosi durante le festività natalizie, rifacimento panchine sul lungomare Caracciolo, sistemazione tende negli uffici di Palazzo San Giacomo (in assenza evidentemente di sufficienti fondi comunali).

Incrociando i Qr code presenti sugli smartphone, è anche possibile pagare una pizza o mangiare un dolce e non solo! ASIA ad esempio, in presenza di comportamenti virtuosi nel deposito rifiuti, mette a disposizione token dal valore di 1 Euro che si trasformano in QR criptati per acquisti commerciali, ANM in presenza di utilizzo di parcheggi pubblici, lontani dal

Centro Storico, mette a disposizione fino ad un numero di tre token, anche se si parcheggia a Bagnoli, durante una partita di calcio del Napoli. Per i titolari di un ISEE basso, sarà possibile ritirare fino a 10-15 token da spendere in esercizi convenzionati per l'utilizzo della criptomoneta.

Un po' di esperienza e l'età mi insegnano ad essere cauto, l'insidia dell'oscillazione del valore è dietro l'angolo, l'attività di trading on line non è proprio cosa semplice, ma confidare nello sviluppo economico attraverso l'utilizzo delle tecnologie è socialmente innovativo e genera fiducia nel sistema sociale in genere e poi chissà in futuro presenteremo i bilanci ai nostri clienti in controvalore criptato ed attraverso l'utilizzo di un QR code incasseremo i nostri compensi senza tribolare più del dovuto. Necessario crederci il cambiamento è continuamente alle nostre porte!!! ■



# RESTO AL SUD: con la Legge di Bilancio 2019 beneficiari anche i professionisti e under 46

a cura di **Liliana Speranza**

Consigliere Ordine dei Dottori  
Commercialisti e degli Esperti  
Contabili di Napoli

*(Nel 2018 sono stati approvati 2200 progetti di impresa, con investimenti per 145 milioni di euro e 8300 nuovi posti di lavoro.)*



**L**a legge di Bilancio 2019, pubblicata in G.U. il 30/12/2018 ha previsto l'ampliamento della platea dei destinatari e l'innalzamento dell'età. I finanziamenti potranno essere richiesti dal 2019 anche dai liberi professionisti e dagli under 46.

Resto al Sud nasce con l'articolo 1, del decreto-legge 20 giugno 2017, n. 91, (convertito dalla legge 3 agosto 2017, n. 123 e disciplinato con Regolamento del 9 novembre del 2017 n.174) con una dotazione finanziaria di 1250 milioni di euro, le domande sono partite dal 15 gennaio 2018. Nel 2018 sono stati approvati 2200 progetti di impresa, investimenti per 145 milioni di euro con 8300 nuovi posti di lavoro. L'investimento di impresa medio è stato di 66.000 euro con un contributo medio di 31.000 euro. In dodici mesi sono state inserite nella piattaforma web di Invitalia circa 16.200 domande con una richiesta di agevolazioni per 176 milioni di euro. Tra le otto regioni interessate la Campania ha presentato 2659 progetti pari al 47%, Sicilia e Calabria rispettivamente il 17% e 16%, a seguire Sardegna 6%, Puglia e Abruzzo il 5%, Molise 1%. Il

settore più rappresentato è stato il turistico culturale al quale si riferiscono il 52% delle domande, al secondo posto le attività manifatturiere e artigianali (21%) seguito dai servizi alla persona (15%), servizi alle PMI (6%), ICT e Costruzioni entrambi al 3%.

Quasi la metà dei progetti è stato presentato da donne (45%), il 75% dei proponenti ha evidenziato un livello di istruzione medio alto (diploma di laurea, in alcuni on master e/o dottorato). Il 44% dei proponenti si è collocato nella fascia di età tra i 30/35 anni, il 31% tra i 26/29 anni e il 23% tra 20/25 anni.

Le finalità dello strumento Resto al Sud è di promuovere la costituzione e l'avvio di nuove imprese nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, da parte di giovani imprenditori con età compresa da 18 a 46 anni. Le agevolazioni sono fino a 200.000 € di cui 35% a fondo perduto + 65% finanziamento a tasso zero senza garanzie da restituire in 8 anni, con 2 anni di pre-ammortamento.

Sono finanziate le attività imprenditoriali relative a produzione di beni nei settori dell'artigianato, dell'industria, delle pro-





duzioni agroalimentari, della pesca, dell'acquacoltura, e le attività rivolte alla fornitura di servizi, compresi i servizi turistici. Dal 2019 anche gli studi professionali risultano tra i soggetti beneficiari, nella stesura iniziale di Resto al Sud è stata commessa una svista, in contrasto alla raccomandazione della Commissione UE 2003/361/Ce, al regolamento UE 1303/2013 ed alla Legge di Stabilità 2016, che hanno equiparato le libere professioni alle imprese. Infatti, i professionisti possono accedere, indipendentemente dalla forma giuridica, ai fondi strutturali europei 2014-2020 e a tutti gli strumenti di incentivi previsti per le imprese. L'ordine dei dottori commercialisti ed Esperti contabili di Napoli e il Consiglio Nazionale dei dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, hanno segnalato

al governo e i vari Enti interessati di apportare le opportune rettifiche chiedendo anche di estendere l'età anagrafica dei beneficiari, in considerazione del periodo di crisi che ha visto negli ultimi anni un numero elevato di meno giovani espulsi dal mondo del lavoro con gravi difficoltà di reinserimento.

Ad un anno di distanza va segnalato che Invitalia è riuscita a valutare i progetti in tempi brevi con risposta entro 60 giorni, ma non tutti i 79 Istituti di credito convenzionati, sono riusciti ad essere tempestivi spesso richiedendo ulteriori garanzie, oltre quelle previste dalla normativa. Questo incentivo è un grande opportunità di sviluppo del mezzogiorno, ma occorre che i giovani che hanno idee e capacità siano anche sostenuti e incoraggiati dal sistema creditizio. ■





# Made in Italy: la contraffazione attività preventiva e di contrasto, normative di riferimento e proposte

a cura di **Sergio Cola**

Avvocato penalista foro di Napoli



**L**'Italia è una Nazione con vocazione manifatturiera che si sposa con la creatività che è una delle innate doti degli italiani. La moda, l'agro-alimentare ed il tecnologico sono i settori in cui più incide la creatività. Ed è qui che opera la contraffazione e l'imitazione.

I dati sulla contraffazione sono veramente impressionanti; il fatturato dei prodotti contraffatti nel mondo è di ben ottocento miliardi di euro, in Italia di varie decine di miliardi di euro, senza considerare la contraffazione di prodotti italiani nel mondo.

Purtroppo, dispiace dirlo, la Comunità Europea è, forse, una delle cause principali del proliferare della contraffazione.

Non esiste negli altri paesi europei la stessa sensibilità ed interesse che ha l'Italia a proteggere la nostra creatività che gli altri non hanno.

Gran parte della merce che arriva in Europa, quella contraffatta o che imita prodotti nazionali, viene prevalentemente sbarcata a Rotterdam e solo in parte in altri porti anseatici, dove si effettuano controlli superficiali.

Ciò, di fatto, legalizza la contraffazione e rende meno agevoli ulteriori controlli in quanto i controlli effettuati a monte, senza che si proceda a sequestri, agevolano la circolazione dei prodotti contraffatti. Da qui la necessità di effettuare controlli anche a valle senza entrare in rotta di collisione con la normativa europea recepita obbligatoriamente dall'Italia. Si appalesa, pertanto, la necessità di più controlli sul territorio nazionale oltre, naturalmente, di un'attività preventiva e di contrasto perché la contraffazione ha messo in ginocchio migliaia di aziende. Si pensi che solo in Campania operano nel

settore manifatturiero ed agro-alimentare ben 12000 aziende con 280000 dipendenti e 20 miliardi di euro di fatturato. Tale settore, un tempo così florido, è stato messo in serio rischio e tuttora vive un periodo di crisi. A fronte di tale allarmante situazione, da anni, da parte, soprattutto degli organi di Polizia Giudiziaria, ed in particolare della Guardia di Finanza, dei produttori e degli organismi rappresentativi, vi sono state varie proposte per approntare rimedi sul piano civilistico, amministrativo, penalistico e su quello della prevenzione purtroppo, con scarso successo.

Fra le soluzioni più interessanti per contrastare il fenomeno, potrebbero apparire di particolare efficacia:

1. La istituzione di un tutor operante nelle aziende gestite da extracomunitari che, secondo tale proposta, non possono avviare attività imprenditoriali in Italia senza che siano affiancate da un tutor o un garante italiano;
2. Sono necessari controlli a valle, non bypassando, ma integrando la normativa europea che, purtroppo, consente l'ingresso in Europa di merce contraffatta per la superficialità dei controlli;



3. È necessario nel settore varare una normativa antiriciclaggio per i doganalisti. In particolare, agli stessi bisogna imporre l'obbligo di segnalare situazioni sospette.
4. Si propone di imporre un deposito IVA garantito o fidejussioni bancarie per la merce giacente presso i porti; tanto, perché alcune aziende nascono col preciso scopo di lucrare dalla contraffazione per poi chiudere i battenti.

\*\*\*\*\*

Ritengo che sia stata opportuna tale premessa perché, purtroppo, la tutela penale contro la contraffazione non consente un efficace contrasto alla stessa.

La legge che la contrasta è la 99 del 2009 che converte il d.l. 135 del 2009.

È da tempo che si avverte l'esigenza di modificare le norme proprio in relazione allo sviluppo vertiginoso del fenomeno. Si pensi che in pochi anni si è passato dall'accordo TRIPS del 1990 al protocollo di Madrid del 1999 alla riforma della tutela del design del 2001 alla istituzione delle sezioni specializzate del 2003 al codice della proprietà industriale del 2005.

Il testo della legge 99 del 2009, bisogna dirlo, è molto diverso da quello elaborato dall'alto Commissario; ed, infatti, vi sono state ben due letture alla Camera ed altrettante al Senato, facendo prevalere, come sempre accade in sede legislativa, il compromesso rispetto alle esigenze reali ed obiettive.

**Per la tutela penale dei fenomeni della contraffazione** e una prima novità della nuova normativa è costituita dalla plurioffensività della contraffazione, che ha come soggetti lesi, non solo la collettività (fede pubblica), ma anche i singoli indu-

striali o produttori danneggiati, contrariamente a quanto previsto dalla precedente normativa che tutelava solo la collettività. Pertanto, prima veniva data la possibilità di interloquire solo alle associazioni rappresentative di interessi diffusi della collettività ora, invece, sono considerate parti offese anche i singoli che possono offrire un contributo alle indagini:

- le possono avviare con denunce corredate da prove;
- in caso di richiesta di archiviazione possono opporsi, ad esempio fornendo la prova della contraffazione;
- possono costituirsi parte civile nel relativo procedimento penale;
- posso interloquire nella fase delle indagini preliminari, offrendo il loro contributo conoscitivo e tecnico.

Sul punto è intervenuto anche autorevolmente la Suprema Corte di Cassazione con sentenza del 2016 in cui ha rappresentato con una pregevole motivazione il carattere plurioffensivo della nuova normativa.

**Esame delle normative di riferimento:** Gli articoli che interessano la contraffazione e l'imitazione dei prodotti nazionali sono il 473 c.p., il 474 c.p. e il 517 c.p..

Fra la precedente normativa e quella introdotta con la legge 99 del 2009 vi sono delle differenze, per la verità non tali da prestare dei rimedi efficaci al fenomeno, ancorché la nuova normativa avesse tale obiettivo.

**Art. 473 c.p.:** Il primo comma di detta norma prevede la tutela dei marchi dalla contraffazione ed è prevista una pena per tale condotta illecita che va da sei mesi a tre anni di reclusione ed una multa da 2.500 a 25.000 euro.





Il precedente primo comma dello stesso articolo prevedeva, invece, una pena fino a tre anni ed una multa fino ad euro 2065. Il secondo comma, invece, quello riguardante i brevetti, prevede una pena da 1 a 4 anni e la multa da 3500 a 35000 euro, mentre il secondo comma della precedente normativa prevedeva una pena fino a 3 anni di reclusione.

Col terzo comma viene aggiunto anche, fra le varie normative da osservare, anche quella relativa alle norme comunitarie che prima, naturalmente, non c'era.

Le pene accessorie sono costituite dalla confisca dei beni che verranno utilizzati per attività di polizia giudiziaria.

La condanna, inoltre, comporta il divieto di esercizio di attività imprenditoriale o accesso a finanziamenti. Ed è forse solo questa norma introdotta dall'art. 15 della legge 14 gennaio 2013 numero 9 che riveste una particolare efficacia.

Ulteriore novità per effetto della modifica del trattamento sanzionatorio è costituito dalla possibilità di arresto facoltativo in flagranza di reato solo per il secondo comma ed anche per il primo nel caso sia contestata l'aggravante di cui all'art. 474 ter c.p. e, cioè, che la contraffazione sia sistematica o organizzata.

Contrariamente alla precedente normativa, è possibile, invece l'applicazione di una misura coercitiva personale con riferimento al secondo comma per cui è stato previsto un aumento di pena da 1 a 4 anni di reclusione.

**Condizione di punibilità:** Una ulteriore novità, per la verità un poco oscura nella formulazione, è costituita dalla introduzione della condizione di punibilità e, cioè, che l'autore

dell'illecito sia in condizione di conoscere l'esistenza del titolo di proprietà industriale.

Questa preventiva conoscibilità deve essere considerata ipotetica (e quindi sempre esistente quando il titolo di proprietà diviene pubblico) o bisogna relazionarsi al caso concreto?

In buona sostanza ci troviamo di fronte ad una *presuntio iuris et de iure* o *iuris dantum*?

E cioè il semplice deposito ed approvazione del marchio o del brevetto sono sufficienti per la preventiva conoscibilità o è possibile che vi possa essere una non conoscenza giustificabile?

La non chiarezza della norma non ci offre la possibilità di dare una risposta certa.

Se si dovessi difendere un imputato del reato di cui all'art. 473 c.p., di fronte alla incertezza della formulazione del testo di legge, si potrebbe sostenere, forse con successo, la seconda interpretazione con tutto ciò che ne consegue. Anche se, per la verità, andrebbero considerati anche altri elementi quali ad esempio il prezzo di vendita ed il materiale usato.

**Art. 474 c.p.:** Tale norma ha ad oggetto l'introduzione nel territorio nazionale di merce contraffatta.

Il primo comma di detto articolo prevede una pena che va da 1 a 4 anni di reclusione ed elemento costitutivo del reato è il fine di profitto.

Il secondo comma ha ad oggetto la detenzione di merce al fine di vendita senza essere concorsi né nella contraffazione né nella introduzione nello stato nazionale e la pena fino a 2 anni di reclusione.



Analogamente a quanto già prima rappresentato è possibile l'arresto facoltativo in flagranza di reato solo per il primo comma attesa l'entità della pena prevista.

L'art. 474 bis c.p. prevede la confisca della merce contraffatta e, nel caso in cui non sia possibile il sequestro, è prevista la confisca per equivalente dei beni del trasgressore.

Naturalmente la confisca non riguarda il detentore terzo in buona fede di merce contraffatta.

Forse solo l'art. 474 ter c.p. contiene una importante norma di contrasto e, cioè, al di fuori dei casi in cui sia contestato anche l'art. 416 c.p. e, cioè, associazione per delinquere finalizzata alla contraffazione, se l'attività di contraffazione è particolarmente rilevante o è posta in essere in modo organizzato, la pena è da 2 a 6 anni e la multa da 5000 a 50000 euro.

Infine, l'art. 474 quater c.p. contempla una particolare attenuante per chi resosi responsabile di una delle condotte di cui agli artt. 473 e 474 c.p. collabora nell'azione di contrasto.

**Art. 517 c.p. :** L'ultima norma da esaminare è quella prevista dall'art. 517 c.p. modificata con d.l. 22.06.2012 n. 83 convertito con legge 07.08.2012 n. 134.

L'oggetto è la tutela dei prodotti Made in Italy, la definizione di tali prodotti è normata dagli artt. 49 e 49 bis di detta legge.

La sanzione ritengo sia irrisoria in quanto si è passata da una originaria pena fino ad un anno di reclusione a quella fino a due anni di reclusione.

L'art. 517 bis c.p. prevede la contestazione di un'aggravante che comporta solo un generico aumento delle pene su indicate nel caso in cui la violazione riguardi prodotti agro-alimentari o bevande.

Ho sottolineato la inefficacia di tale norma in quanto che prevedere solo un aumento, senza né minimi, né massimi, significa apprestare una debole tutela di uno settori che sono fra i pilastri portanti della nostra economia.

Quella che, invece, va condivisa per la particolare efficacia è la pena accessoria prevista che, in caso di particolare gravità della violazione o di recidiva, comporta la chiusura temporanea dell'esercizio o la revoca della licenza.

Gli artt. 517 ter e quater c.p. sono incomprensibili almeno sotto il profilo del trattamento sanzionatorio perché non si vede quale differenza si possa fare con le condotte punite dagli artt. 473 e 474 c.p..

**Mancanza di fondi per perizie:** La Guardia di Finanza, recentemente ha segnalato anche la mancanza di fondi per esperire perizie preventive dirette ad acclarare la contraffazione. I rimedi possono essere, anzitutto, il contributo, anche se interessato e quindi necessario di rigorose verifiche che può essere dato dai titolari dei marchi o dei brevetti presuntivamente contraffatti, i quali possono fornire un apporto tecnico teso a dimostrare la contraffazione.

Ma anche nel caso in cui ciò non avvenga la P.G. potrebbe ben comunicare alla Procura la *notitia criminis* procedendo ad un sequestro probatorio da convalidare; sarà poi il PM procedente ad esaminare la *notitia criminis* e valutare la necessità di procedere ad una consulenza tecnica diretta ad accertare la contraffazione e disporre, poi, il sequestro preventivo.

Concludendo, la schizofrenia legislativa è il prodotto delle emozioni del momento trasmesse dai media, e questa è una delle ragioni che, specie negli ultimi decenni, ha fatto proliferare le leggi a volte superflue. Le norme sono troppo blande, sia sul piano processuale che sul piano sanzionatorio. Non sono forniti strumenti materiali e tecnici per un contrasto soprattutto in via preventiva. Qui non si tratta di emotività o altro, si tratta di tutelare la nostra economia, di evitare danni irreparabili che incidono fortemente sul PIL e che determinano crisi economiche irreversibili fino a sfiorare il declino.

Ci vuole più competenza, più coraggio e meno compromessi. ■



# L'attualizzazione del valore di acquisto/vendita delle partecipazioni tra principi OIC e normativa fiscale

a cura di **Roberto Maglio**

Professore Ordinario di Economia Aziendale  
Università degli studi di Napoli "Federico II"  
Dottore Commercialista



## Il principio di derivazione rafforzata per i soggetti OIC adopter

Come noto, a seguito dell'ultima riforma della disciplina di bilancio contenuta nel codice civile, operata dal D. Lgs 139/2015, è stato introdotto nel TUIR il cosiddetto principio di **derivazione rafforzata**. L'attuale art. 83, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986 (nel testo modificato dal comma 2, lettera a), dell'art. 13-bis del Decreto Legge 30 dicembre 2016, n. 244), dispone che, «per i soggetti, diversi dalle micro-imprese... che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili» (in sintesi, principio della cosiddetta "derivazione rafforzata"). Ne consegue dunque che, oltre che per i soggetti IAS adopter, anche per i soggetti che applicano i Principi contabili nazionali emanati dall'OIC (anche definiti soggetti ITA GAAP) vi è, in linea generale (ma con alcune eccezioni come si vedrà), pieno riconoscimento fiscale delle rappresentazioni di bilancio fondate sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma e delle altre disposizioni codicistiche, quali, ad esempio, il criterio del costo ammortizzato e dell'attualizzazione.

Un esempio di tale principio è relativa all'attualizzazione di crediti e debiti. Rispetto alla tradizionale rilevazione dei crediti e dei debiti sulla base del valore nominale, l'adozione del criterio del costo ammortizzato con attualizzazione presenta in sostanza due rilevanti differenze. La prima concerne l'ob-

bligo di incorporare la componente finanziaria implicita dal valore nominale dei crediti o dei debiti attualizzando al tasso di mercato i relativi flussi futuri; la seconda consiste nel far concorrere i costi di transazione alla formazione del risultato di esercizio lungo la durata attesa del credito o del debito con una logica finanziaria.

In base al principio della derivazione rafforzata, tale impostazione contabile viene accettata anche ai fini della determinazione del risultato imponibile IRES ed IPAP.

Per fare l'esempio di crediti e debiti commerciali con scadenza superiore a 12 mesi, caratterizzati dall'assenza di interessi o da un tasso di interesse significativamente diverso da quello di mercato, l'unitaria operazione di cessione del bene o di prestazione di servizio viene riqualificata, ai fini contabili e fiscali, in un'operazione commerciale e un'operazione di finanziamento produttiva di interessi. Il suddetto comportamento contabile avrà impatto anche sulla base imponibile Irap; infatti, si assiste a una riqualificazione di proventi/oneri caratteristici ordinariamente iscritti nel valore e nei costi della produzione (rilevanti ai fini Irap) in oneri/proventi finanziari (irrilevanti ai fini Irap).

## L'attualizzazione del valore di acquisto/ vendita delle partecipazioni secondo gli OIC

Con recente modifica del 29 dicembre 2017, l'OIC 21 (par. 21-A) ha esteso la logica finanziaria anche all'acquisto delle partecipazioni ed ha ammesso una parziale deroga al principio dell'iscrizione delle partecipazioni al costo, in quanto ora prevede che, nel caso in cui il pagamento sia differito a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato, anche le partecipazioni vengono iscritte in bilancio ad un valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19, ossia in applicazione del criterio del costo ammortizzato e dell'attualizzazione. Tale aggiunta riflette la sempre maggiore finanziarizzazione del bilancio disciplinato dal codice civile.

L'applicazione del criterio dell'attualizzazione al costo di acquisto delle partecipazioni sociali comporta che, sussistendone le condizioni, quota parte del prezzo pattuito per l'acquisto (per la vendita) delle stesse assume natura di onere (o di provento) avente natura finanziaria e deve essere rilevato a conto economico lungo la durata del debito (o del credito) utilizzando il criterio del tasso di interesse effettivo.

## L'attualizzazione del valore di acquisto/ vendita delle partecipazioni ai fini delle imposte sui redditi

Del possibile impatto fiscale di tale qualificazione contabile relativa all'acquisto di partecipazioni con pagamento differito a condizioni non di mercato, si è occupata la Norma di comportamento n. 203/2018 dell'AIDC di Milano. L'AIDC ha osservato che per le partecipazioni non vale il principio di derivazione rafforzata: infatti, già con riferimento ai soggetti IAS,

il D.M. 1 aprile 2009, n. 48, all'art. 3, c. 3, prevede che, «fermi restando i criteri di imputazione temporale previsti dagli IAS eventualmente applicati, il regime fiscale è individuato sulla base della **natura giuridica** delle operazioni nei seguenti casi: a) quando oggetto delle operazioni di cui sopra siano i titoli di cui all'articolo 85, comma 1, lettere c) e d) del testo unico, anche costituenti immobilizzazioni finanziarie, con esclusione delle azioni proprie e degli altri strumenti rappresentativi del patrimonio proprio». Insomma, poiché il regime fiscale delle partecipazioni sociali è caratterizzato da regole di parziale detassazione dei relativi proventi, al fine di evitare fenomeni di doppia o nessuna deduzione di componenti negativi, ovvero di doppia o nessuna tassazione di componenti positivi causati dalla contemporanea applicazione di differenti regimi contabili, si è previsto che, con riferimento alle partecipazioni sociali, non trovi applicazione il principio di derivazione rafforzata e che il regime fiscale dell'operazione sia quindi determinato in base alla natura giuridica dell'operazione.

Ciò significa che il costo fiscale di acquisto della partecipazione, così come il prezzo fiscalmente rilevante in caso di vendita della stessa, sia pari al corrispettivo contrattualmente pattuito, a prescindere dal fatto che, in applicazione di tale criterio, una parte del corrispettivo venga contabilmente rilevata come onere finanziario; naturalmente, l'onere (o il provento) finanziario rilevato in contabilità lungo la durata della dilazione del debito (o del credito) non ha alcuna rilevanza fiscale.

In definitiva, mentre l'attualizzazione e l'espressione al costo ammortizzato dei crediti e debiti commerciali e finanziari (non prevista per le micro-imprese) ha rilevanza fiscale, l'attualizzazione del costo di acquisto/prezzo di vendita delle partecipazioni, anch'esso richiesta dai principi contabili OIC, non ha invece rilevanza fiscale. Ulteriore testimonianza di quanto stia divenendo sempre più problematica la relazione tra risultato di bilancio e risultato imponibile. ■







### **Corriere del Commercialista**

Rivista dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Napoli  
Piazza dei Martiri, 30 - 80121 Napoli - Tel.: 081 19810889 Fax 06 89281198  
email: [direzione@corrieredelcommercialista.it](mailto:direzione@corrieredelcommercialista.it)

### **Direttore Editoriale**

Vincenzo Moretta

### **Direttore Responsabile**

Giovanni Lucianelli

### **Comitato di Direzione**

Liliana Speranza, Vincenzo Tiby, Matteo De Lise, Pier Luigi Vitelli, Fortuna Zinno

### **Comitato Scientifico**

Achille Coppola, Immacolata Maria Lorenza Vasaturo, Francesca Giglio, Clelia Buccico, Giovanni Tomo, Arturo Capasso, Paola Coppola, Ciro Esposito, Roberto Vona, Mauro Sciarelli, Alessandro Sacrestano, Paolo Nagar, Aurelio Fedele, Maurizio Corciulo, Roberto Maglio

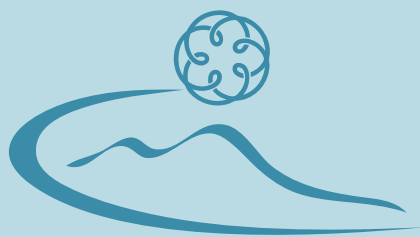
### **Hanno collaborato in questo numero:**

Giuseppe Pedersoli, Anna Lepre e Sergio Cola

### **Progetto Grafico e impaginazione:**

*MY WAY RH ml*

Il "**Corriere del Commercialista**" è una testata giornalistica iscritta al Registro stampa del Tribunale di Napoli al n° 5231 il 24 luglio 2001



**[www.corrieredelcommercialista.it](http://www.corrieredelcommercialista.it)**