

SANZIONI

C.c.: Le sanzioni rappresentano un componente negativo di reddito (da iscriverne alla voce di c.e. E.21 "Oneri straordinari" o B.14 "Oneri diversi di gestione" ed in presenza di sanzioni non ancora irrogate di cui è certa o comunque probabile l'irrogazione, di cui alla chiusura dell'esercizio non si conosce l'ammontare, deve essere previsto un apposito accantonamento (B.13 di c.e. e B.3 di s.p.). Quando la sanzione diventerà certa e determinata, dovrà essere iscritta al passivo una voce di debito (D.12, D.14 o altro).

Il D.Lgs 472/97 indica che le sanzioni relative a violazioni commesse vanno **imputate al soggetto** (amministratore, dirigente, ecc.) che ha effettivamente compiuto gli atti illegittimi. Pertanto, prima di iscriverne le sanzioni nella contabilità aziendale occorre verificare se l'impresa, con apposita delibera assembleare, si era assunta l'onere del pagamento (possibile solo in caso di colpa lieve). In caso di colpa grave o dolo la sostituzione non è possibile. Quando la società ha la **responsabilità solidale** occorre valutare se tenerne conto iscrivendo un costo o un rischio.

Nell'ipotesi in cui l'amministratore sia un "prestanome" sarà l'amministratore "di fatto" (quello che agisce nell'ombra) a subire le conseguenze sanzionatorie.

Fisco: Non esistono specifiche previsioni normative ma A.F. e giurisprudenza sono concordi nel negarne la deducibilità, per lo meno per quelle di carattere penale ed amministrativo.

Le sanzioni dovrebbero essere distinte in:

a) **sanzioni civilistiche** - risarcimenti previsti dalla normativa civilistica come interessi di mora, clausola penale, risarcimento del danno per totale, parziale, inesatto o ritardato adempimento, ecc. relativi ad obbligazioni nascenti dall'attività d'impresa; ma dovrebbero rientrare in questa categoria anche i costi relativi a danni conseguenti all'esercizio dell'attività (es. incidenti automobilistici). - *Deducibili*.

b) **sanzioni penali** - possono riguardare solo gli imprenditori individuali; per le società possiamo riferirci alle sanzioni pecuniarie relative a violazioni commesse dai soggetti che ne hanno la rappresentanza. - *Indeducibili*. *

c) **sanzioni amministrative** - di difficile definizione unitaria ma che comprendono la maggior parte delle sanzioni relative a violazioni in materia di imposte, tasse, CCGG, bollo, norme previdenziali, circolazione stradale. - *Indeducibili*. *

*) Parte della dottrina le ritiene comunque deducibili nel caso in cui sia prevalente la natura risarcitoria rispetto a quella repressivo-punitiva.

Sequestro - In caso di sequestro di un automezzo, le spese relative sono indeducibili mentre quelle di dissequestro dovrebbero essere deducibili.

Sanzioni stradali - Con sentenza 29.5.2000 n. 7071 la Cassazione ha dichiarato indeducibili le sanzioni stradali in quanto non funzionali (mancanza di inerenza) alla produzione del reddito (art. 109.5).

Antitrust - Con R.M. 89/E/2001, R.M. 55/E/2002 e con C.M. 98/E/2000 (par. 9.2.6) il Min. Fin. sostiene l'ineducibilità delle sanzioni irrogate per le violazioni della normativa antitrust in quanto non inerenti all'attività. Contesta la N.C. n. 138/1999 che sostiene la deducibilità delle sanzioni irrogate dall'Autorità garante della concorrenza in quanto riferibili ad attività da cui derivano ricavi.

Con Circolare n. 39 del 24.5.00 l'Assonime contesta la posizione ministeriale (espressa nella C.M. n. 98/E/2000).

Sanatoria opere abusive - La C.T.C. n. 784 del 21.3.94 ha escluso la deducibilità di ammende pagate da una società di costruzione al Comune per sanatoria di opere abusive (l'impresa le aveva capitalizzate).

Sanzioni per imposte sui redditi - Sono assimilate alle imposte e quindi indeducibili (Assonime 39/00).

Concussione - Le somme pagate a concussori per evitare ispezioni fiscali vessatorie sono indeducibili (Cass. sent. 5796 del 24.1.01 dep. 19.4.01).

Penali contrattuali - Le penali previste in contratto per ritardata consegna sono deducibili in quanto inerenti all'attività d'impresa e non riconducibili ad un comportamento illecito del contribuente (C.T.P. di Genova, sent. n. 326 del 26.4.99, dep. 3.10.00).

Sanzioni per attività illecite non penalmente rilevanti - Le sanzioni sono sempre indeducibili anche se, in mancanza della rilevanza penale, i costi sono deducibili (C.M. 42/2005).

Prescrizione - Con sentenza del 10/12/2009 la Cassazione ha stabilito in 10 anni il termine di prescrizione per il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per le violazioni tributarie inflitte con una sentenza passata in giudicato. Il riferimento trova origine nell'art. 2953 c.c. che fissa in 10 anni la prescrizione per l'esercizio dei diritti quando sia intervenuta una sentenza definitiva.

SOCIETA' DI COMODO O NON OPERATIVE - L. 724/1994

Sono considerate non operative le società di capitali e di persone con un ammontare medio di ricavi, provenienti e incrementi (non i decrementi) delle rimanenze calcolato con riferimento agli **ultimi tre esercizi, inferiore ai ricavi minimi di legge (test di operatività)**. Vedi: C.M. 5/E/2007; C.M. 11/E/2007; C.M. 14/E/2007; C.M. 25/E/2007; C.M. 44/E/2007; R.M. 180/E/2007; R.M. 2/E/2008, R.M. 13/E/2008.

Le voci da considerare per la verifica dei ricavi e proventi	
A.1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni
A.2	Variazioni incrementative delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e prodotti finiti (non si considerano i decrementi)
A.3	Variazioni incrementative dei lavori in corso su ordinazione (non contano i decrementi)
A.5	Altri ricavi e proventi, compresi i contributi in c/ esercizio
B.11	Variazioni incrementative delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci (non si considerano i decrementi)
C.15	Proventi da partecipazioni ⁽¹⁾
C.16	Altri proventi finanziari ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Sono computabili a condizione che il collegato elemento di stato patrimoniale assuma rilevanza nella base di conteggio dei ricavi presunti.

Percentuali da applicare sui valori medi degli ultimi tre esercizi			
Descrizione	Esposizione in bilancio *	Ricavo minimo	Reddito minimo
Immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei 2 precedenti (categorie da A1 ad A9) ^(a)	B.II.1	4% ^(b)	3% ^(d)
Immobili ad uso ufficio (categoria A10)		5% ^(b)	4 % ^(d)
Altri immobili ad uso abitativo (categorie da A1 ad A9)		6% ^(b)	4,75% ^(d)
Immobili strumentali			
Terreni, compresi gli agricoli	B.II.4		
Navi			
Partecipazioni (azioni e quote) e strumenti finanziari simili alle azioni (escluse le azioni proprie)	B.III.1; C.III.1-4	2%	1,50%
Partecipazioni in società di persone	B.III.1;		
Obbligazioni e altri titoli di serie o di massa (art. 81 lett. e)	B.III.3; C.III.6		
Finanziamenti e Crediti immobilizzati ^(c)	B.III.2; C.II		
Altre immobilizzazioni (v. C.M. 137/1997 e R.M. 180/2007)	B.I.1-5,7; B.II.2-4;	15%	12%

Note:

* Vanno compresi anche i beni in leasing (valore del contratto).

^(a) Gli immobili abitativi godono della riduzione delle aliquote per l'anno di acquisto e per i due successivi.

^(b) Se i beni sono situati in Comuni con meno di 1.000 abitanti il coefficiente è ridotto all'1%.

^(c) Non si considerano i crediti bancari, quelli commerciali e i crediti verso l'erario riportati.

^(d) Se i beni sono situati in Comuni con meno di 1.000 abitanti il coefficiente è ridotto allo 0,9%.

Dalle ormai numerose circolari e risoluzioni ricaviamo che

- Il **valore** delle immobilizzazioni rileva in base al costo storico di acquisto (al lordo degli ammortamenti) e per i fabbricati comprende anche il valore dei terreni, anche se scorporato (C.M. 11/E/2007).
- Per i beni in **leasing** si assume il costo sostenuto dal concedente e, in mancanza, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto; anche per i beni riscattati (C.M. 25/2007).
- Si escludono le immobilizzazioni in corso e gli acconti.
- Vanno incluse anche le immobilizzazioni di costo unitario inferiore ad € 516,46.
- Le immobilizzazioni immateriali rilevano in base al valore di bilancio, ossia al netto degli ammortamenti dedotti in precedenti esercizi.
- Le partecipazioni in pex rilevano in base al valore di iscrizione in bilancio. Ai fini della determinazione dei ricavi dichiarati, i dividendi e le plusvalenze esenti o parzialmente esenti, vanno considerate per l'intero ammontare e non solo per la parte fiscalmente rilevante. Le partecipazioni in possesso dei requisiti di cui all'art. 87 concorrono alla verifica dell'operatività. Per procedere al raffronto con il reddito minimo presunto, il reddito effettivo deve essere aumentato degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile quali i dividendi che fruiscono della detassazione ai sensi dell'art. 89 e le plusvalenze esenti ai sensi dell'art. 87 (C.M. 13/2/2006 n. 6/E).
- I beni rivalutati ai sensi della L. 266/2005 il cui effetto fiscale decorre dal 2008 rilevano al netto della rivalutazione.

- h) Il valore dei beni va ragguagliato ai giorni di possesso.
- i) I beni a deducibilità fiscale limitata (es. auto) rilevano per il loro valore civilistico (C.M. 11/2007).
- j) Gli oneri pluriennali capitalizzati come migliorie su beni di terzi e le spese relative a più esercizi, rientrano tra le Altre immobilizzazioni e concorrono quindi al test di operatività (R.M. 180/2007).
- k) Gli immobili in usufrutto non rilevano per il nudo proprietario, salvo che l'usufrutto sia concesso a titolo oneroso.
- l) Gli immobili iscritti a magazzino non rientrano nel calcolo di operatività a condizione che la classificazione tra gli immobili merce sia improntata a corretti principi contabili (R.M. n. 2 del 4.1.2008).

C.M. 25/E/2007 - Ai fini della verifica di operatività non assume rilievo l'adeguamento agli studi di settore o ai parametri, in quanto questi componenti positivi non sono transitati da c.e.. L'adeguamento comporta la dichiarazione di un maggior reddito che può essere legittimamente preso in considerazione per il rispetto del reddito e del valore della produzione.

Computo del triennio - Nel computo del triennio devono essere compresi anche i valori dei beni e dei ricavi relativi ai periodi di imposta esclusi o quelli con riferimento ai quali è stata ottenuta la disapplicazione della norma (Forum fiscale 2007 Italia Oggi).

Imposte dirette - Se i ricavi minimi teorici sono superiori ai ricavi effettivi, si deve confrontare il reddito minimo teorico con quello effettivo, tenendo conto anche dei redditi esenti (pex, dividendi):

- se risulta maggiore il reddito minimo teorico, le imposte si calcolano su questo;

- se risulta maggiore il reddito effettivo, le imposte si calcolano su questo depurato però dei redditi esenti.

Perdite - Sono irrilevanti le **perdite dell'esercizio** in cui la società è non operativa; quelle **di esercizi precedenti** possono essere utilizzate per abbattere il reddito dell'esercizio senza possibilità però di ridurre il reddito al di sotto del reddito minimo teorico.

Agevolazioni - La disciplina non pregiudica agevolazioni fiscali previste da specifiche leggi (C.M. 04/05/2007).

Il Bonus ricapitalizzazione (art. 5 dl 01/07/09 n. 78 c. 3ter), a favore dei soggetti che, nel periodo 5/08/2009 – 5/02/2010 e nel limite di 500.000,00 euro, effettuano aumenti di capitale nelle società di persone o di capitali, non decade qualora il beneficiario non superi la verifica di operatività prevista dalla norma relativa. L'importo escluso da imposizione, per effetto del bonus in esame, dovrà essere sommato agli altri importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di disposizioni agevolative. Tali importi sono sottratti dal reddito presunto per determinare il reddito minimo imponibile ai fini del successivo confronto e quest'ultimo con i reddito effettivo.

Il beneficio da Tremonti ter a favore dei soggetti che hanno effettuato investimenti in macchinari ed apparecchiature compresi nella divisione 28 della Tabella ATECO 2007, nel periodo 01/07/2009 - 30/06/2010, non decade qualora il beneficiario non superi la verifica di operatività prevista dalla norma relativa. L'importo escluso da imposizione, per effetto del bonus in esame, dovrà essere sommato agli altri importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di disposizioni agevolative. Tali importi sono sottratti dal reddito presunto per determinare il reddito minimo imponibile ai fini del successivo confronto e quest'ultimo con i reddito effettivo.

Le società agricole che hanno optato per la tassazione catastale, sembra possano chiedere il non assoggettamento alla disciplina delle società di comodo dietro presentazione della richiesta di disapplicazione alla Direzione Regionale (C.M. 25/E/2007 e R.M. 331/E/2007). Nell'istanza di disapplicazione oltre a tutte le esimenti ordinariamente valide a comprovare l'oggettiva impossibilità di conseguire i ricavi minimi previsti dal test, potrà esser fatta valere la circostanza dell'avvenuto esercizio dell'opzione per la tassazione catastale, ovvero per quella forfetaria accompagnata, però, dalla dimostrazione che non sono esercitate altre attività, ovvero che le attività ulteriori non sono sufficienti a soddisfare il test per ragioni oggettive tra le quali non possono figurare le mere scelte imprenditoriali, che rivestono carattere soggettivo (Fabio Carriolo – La Settimana Fiscale del 23.10.2008).

Iva - Le società di comodo non possono chiedere il rimborso del credito Iva, né compensarlo, né cederlo. Possono fare la sola compensazione verticale (Iva da Iva) nell'ambito delle liquidazioni periodiche. Anche questa possibilità viene meno se: per tre periodi di imposta consecutivi la società risulta di comodo e contemporaneamente (nel triennio) non ha effettuato operazioni rilevanti ai fini Iva (volume di affari) di importo almeno pari ai ricavi presunti (D.L. 223/226; C.M. 5/E/2007; R.M. 225/E/2007). Per l'Iva infragruppo R.M. 26/E/2008.

Irap - Dal 2007, anche ai fini Irap, rileva il reddito presunto, cui devono aggiungersi le retribuzioni dei dipendenti, i compensi ai collaboratori, i compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitato abitualmente e gli interessi passivi.

Esclusione - Sono escluse per legge dalla disciplina delle società di comodo (senza pertanto dover presentare istanza di disapplicazione), le società:

1. obbligate, per l'attività svolta, a costituirsi sotto forma di società di capitali;
2. che si trovano nel primo periodo di imposta;

3. in amministrazione controllata o straordinaria;
- 4a. che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri;
- 4b. quotate;
- 4c. controllate, anche indirettamente, da società quotate;
5. esercenti pubblici servizi di trasporto;
6. con numero di soci superiore a 50 (era 100);
7. che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10;
8. in stato di fallimento, assoggettate a procedura di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
9. che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (voce A del c.e.) superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale;
10. partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
11. che risultano congrue e coerenti ai fini degli Studi di settore (non anche ai parametri): occorre che la società dichiari (anche a seguito di adeguamento) valori almeno pari al maggiore tra i ricavi minimi più gli Ipe e i ricavi puntuali senza Ipe.

Con provvedimento n. 23681 del 14.02.08 l'Agenzia delle Entrate ha introdotto le seguenti ulteriori esclusioni:

- a. società in stato di liquidazione, cui non risulti applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal Registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- b. società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa; società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria. La disapplicazione opera per i periodi precedenti l'inizio delle procedure con termine di presentazione della dichiarazione dei redditi scadente successivamente all'inizio delle procedure stesse;
- c. società sottoposte a sequestro penale o a confisca o altri casi in cui il Tribunale abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario;
- d. società con immobili concessi in locazione ad enti pubblici o locati a canone vincolato ai sensi della L. n. 431/1998 o altre leggi regionali o statali. La disapplicazione opera limitatamente ai predetti immobili;
- e. società che detengono partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724/1994; 2) società escluse anche a seguito di accoglimento dell'interpello; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art. 168. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni;
- f. società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze.

Le nuove cause di esclusione operano a partire dal periodo di imposta in corso al 31.12.2007.

La R.M. n. 331/E del 16.11.2007 ha precisato che sono escluse dalla disciplina delle società di comodo le holding che detengono partecipazioni in società con sede legale in Paesi black list.

Interpello disapplicativo - I valori determinati non possono essere smentiti con prove contrarie in sede di contraddittorio anticipato, né di accertamento con adesione né di contenzioso tributario. L'unica difesa possibile rimane l'interpello disapplicativo. L'istanza, indirizzata al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio, deve essere spedita, in plico raccomandato postale con avviso di ricevimento, all'Ufficio locale competente in ragione del domicilio del contribuente. L'Ufficio locale trasmetterà l'istanza, unitamente al proprio parere, entro trenta giorni alla Direzione regionale. A pena di nullità l'istanza dovrà contenere (vedi C.M. 5/E/2007 par. 3.2):

- a) i dati identificativi del contribuente e del suo legale rappresentante;
- b) l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale effettuare le comunicazioni;
- c) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante;
- d) la completa descrizione della concreta fattispecie;
- e) l'indicazione delle oggettive situazioni che hanno impedito di superare il test di operatività o di conseguire il reddito minimo presunto;
- f) gli atti ed i documenti necessari alla corretta analisi della fattispecie.

Considerato che l'interpello è preventivo, che l'Ufficio locale ha 30 giorni di tempo e che la Direzione regionale ne ha 90, occorre, tenendo conto dei giorni posta, presentare l'interpello con congruo anticipo rispetto al termine preventivo calcolato a norma di legge. Deve quindi essere inviato entro il 2 luglio 2010, per avere la risposta entro il termine dell'invio dell'Unico, oppure entro il 16 marzo 2010 o 16 aprile 2010, per ottenere il responso prima del pagamento delle imposte.

Non trova applicazione il meccanismo del silenzio assenso.

La C.M. 5/E/2007 elenca anche una serie di possibili cause di esclusione valutabili dal Direttore regionale.

Il provvedimento del Direttore Regionale, adottato a seguito delle istanze di disapplicazione, può essere comunicato al contribuente mediante plico raccomandato, fax o posta elettronica.

Prova contraria - Non è ammessa la prova contraria.