

GIORNO PER GIORNO

Quando il notaio va in confusione...

ANTONIO RIGHINI
Ordine di Verona

Tra le novità contenute nella legge 99/2013, che ha convertito il D.L. 76/2013, sicuramente di grande interesse sono le modifiche alla disciplina delle società a responsabilità limitata. Detta normativa, in particolare introduce modifiche sostanziali all'articolo 2464 c.c. nella parte dove si prevede che i conferimenti iniziali dovranno essere versati nelle mani dell'organo amministrativo e non più presso una banca aggiungendo altresì l'obbligo di **indicare i mezzi di pagamento** (comma 4)¹. Sin qui tutto bene: un decreto in linea con l'obiettivo di semplificazione che il legislatore si è posto e che da ultimo vede la possibilità di costituzione delle start up innovative senza la necessità di un intervento notarile (decreto 19 febbraio 2016).

A complicare il tutto, sono intervenuti sia il Consiglio Nazionale Notariato (nota del 4 settembre 2013) che il Comitato Notarile del Triveneto (orientamenti societari i.a. 14), i quali suggeriscono che il versamento del denaro possa avvenire secondo le seguenti modalità:

- denaro contante nei limiti della normativa antiriciclaggio;*
- a mezzo bonifico bancario a favore di uno o più dei nominati amministratori;*
- assegno circolare a nome della futura società o di uno dei futuri amministratori;*
- a mani del notaio rogante, con iscrizione nel registro somme e valori di cui all'art. 6 della L. n. 64/1934 e con il mandato a consegnare le somme depositate agli amministratori che abbiano accettato l'incarico;*
- presso una banca, mediante un deposito vincolato a favore della futura società, precisando come l'assegno bancario non sia ammesso perché non dà certezza della copertura delle somme dovute e non è quindi idoneo a garantire l'effettività dei conferimenti².*

Ed è proprio questa precisazione che risulta alquanto "oscura", anche in considerazione del fatto che non è chiaro come i bonifici bancari o gli assegni circolari possano garantire l'effettività del conferimento più di un assegno bancario. In-

fatti, è una certezza come un bonifico bancario possa essere revocato nella giornata di emissione (alzi la mano chi non ha revocato un bonifico emesso per errore) così come un assegno circolare possa non convertirsi in denaro fino a quando non sia messo all'incasso, con buona pace della garanzia dell'effettività del conferimento.

Avrete quindi capito, come sia mia convinzione che ci sia un *ma* nella logica notarile da trovarsi nella stessa norma civilistica in precedenza richiamata: i mezzi di pagamento sono indicati nell'atto dal notaio e quindi quando si vedono questi orientamenti notarili sorgono, anche in modo involontario, delle perplessità.

Sul punto, un'esperienza professionale può essere indicativa.

Ebbene, lo scrivente in qualità di legale rappresentante di una società fiduciaria, si trova spesso a dover costituire delle newco per conto dei fiduciari. Non volendo annoiare i lettori, vado subito al punto: a una fiduciaria debitamente autorizzata dall'odierno MISE, per la partecipazione alla costituzione di una società, il proprio fiduciante **deve anticipare i mezzi necessari per lo svolgimento degli incarichi e la fiduciaria stessa non potrà darvi esecuzione ove i predetti mezzi non siano stati previamente e tempestivamente posti a sua disposizione**.³ Per tali motivi, ne consegua che in sede notarile, a mio parere, un assegno bancario della fiduciaria debba considerarsi come idoneo a garantire l'effettività del conferimento come richiesto dai precedenti orientamenti notarili richiamati essendo **pacifico** considerarlo quale mezzo di pagamento come richiesto dal codice civile. E' vero che sono di parte, ma alcuni miei fiduciari mi hanno detto: ma cosa vorranno poi mai questi notai, più garantiti di così!

Detto questo, i risultati: prevale la voglia di passato e quindi, con grande mio rammarico, devo andare in banca a farmi rilasciare un assegno circolare dal cassiere per partecipare all'atto notarile.

Eppure, una voglia di futuro/speranza sembra di nuovo tra di noi con la recente massima n. 148 del Consiglio Notarile di Milano⁴: il denaro contante, il bonifico bancario, l'assegno circolare e soprattutto l'**assegno bancario** sono tutti sistemi idonei a effettuare i conferimenti in denaro in sede di atto costitutivo della società a responsabilità limitata. Sul punto una nota di contorno: se questa massima conforta lo scrivente, vi è alto il rischio di uno scontro di orientamenti notarili tali da andare ad ingarbugliare definitivamente la questione "giuridica". Il tema è serio ed importante e può essere risolto ricordandosi sempre come vi sia un'unità di intenti al momento di costituire una newco diversamente da una cessione di immobile dove vi possono essere invece delle parti contrapposte e quindi delle diverse posizioni da tutelare.

¹ Art. 2464. Conferimenti. Il valore dei conferimenti non può essere complessivamente inferiore all'ammontare globale del capitale sociale. Possono essere conferiti tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica. **Se nell'atto costitutivo non è stabilito diversamente, il conferimento deve farsi in danaro.** Alla sottoscrizione dell'atto costitutivo deve essere versato all'organo amministrativo nominato nell'atto costitutivo almeno il venticinque per cento dei conferimenti in danaro e l'intero soprapprezzo o, nel caso di costituzione con atto unilaterale, il loro intero ammontare. **I mezzi di pagamento sono indicati nell'atto.** Il versamento può essere sostituito dalla stipula, per un importo almeno corrispondente, di una polizza di assicurazione o di una fideiussione bancaria con le caratteristiche determinate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri; in tal caso il socio può in ogni momento sostituire la polizza o la fideiussione con il versamento del corrispondente importo in danaro. (1)

Per i conferimenti di beni in natura e di crediti si osservano le disposizioni degli articoli 2254 e 2255. Le quote corrispondenti a tali conferimenti devono essere integralmente liberate al momento della sottoscrizione. Il conferimento può anche avvenire mediante la prestazione di una polizza di assicurazione o di una fideiussione bancaria con cui vengono garantiti, per l'intero valore ad essi assegnato, gli obblighi assunti dal socio aventi per oggetto la prestazione d'opera o di servizi a favore della società. In tal caso, se l'atto costitutivo lo prevede, la polizza o la fideiussione possono essere sostituite dal socio con il versamento a titolo di cauzione del corrispondente importo in danaro presso la società.

Se viene meno la pluralità dei soci, i versamenti ancora dovuti devono essere effettuati nei novanta giorni.

² Peraltro, la querelle sembra una questione di lana caprina visto che come previsto dall'articolo 2463 comma 4 del codice civile, l'ammontare del capitale sociale di una srl può essere determinato in **misura inferiore a euro diecimila e comunque pari a euro uno.**

³ DM 16/01/1995 articolo 12 (intitolato svolgimento dell'incarico fiduciario) comma 6: Il fiduciante è tenuto ad anticipare alla fiduciaria i mezzi necessari per lo svolgimento degli incarichi e la società non potrà darvi esecuzione ove i predetti mezzi non siano stati previamente e tempestivamente posti a disposizione.

⁴ Fonte: <http://www.quotidianodiritto.ilssole24ore.com/art/amministrativo/2016-06-01/per-costituire-srl-e-idoneo-anche-assegno-bancario-214523.php?uid=ADa6hQU>

La deducibilità delle sanzioni amministrative

SEGUE DA PAGINA 21

Tuttavia l'inerenza (fiscale) delle stesse non può essere esclusa a priori, sulla base di argomentazioni etico-moralistiche, dovendosi sempre svolgere, a nostro avviso, un'indagine sulla correlazione tra l'esercizio dell'impresa e il fatto che ha generato l'onere sanzionatorio, e non giudicare la meritevolezza dei componenti positivi e negativi che concorrono a formare il reddito d'impresa. Del resto, la neutralità sotto il profilo etico della normativa tributaria è fra l'altro confermata dalla circostanza che risultano tassabili anche i proventi derivanti da fatti o atti illeciti, e negare la deducibilità dei costi inerenti ai predetti fatti o attività illecite, quali appunto le sanzioni, non sembra coerente.

Inoltre, respingere la deducibilità delle sanzioni amministrative irrogate condurrebbe ad una violazione del principio di capacità contributiva, poiché verrebbe tassato un reddito parzialmente inesistente, e all'applicazione di una sanzione impropria accanto alla sanzione propria, disconoscendo la rilevanza fiscale della prima.

In conclusione, occorre verificare, caso per caso, se il comportamento illecito sanzionato abbia concorso oppure no alla realizzazione di ricavi o altri proventi imponibili, e quindi se la sanzione che ne deriva sia o meno inerente. Successivamente va appurato se siano altresì soddisfatti gli altri pre-

supposti fissati dal TUIR in ordine alla competenza, alla certezza, alla oggettiva determinabilità e all'imputazione a Conto Economico.

Così, ad esempio, sembra sussistere il requisito dell'inerenza all'attività d'impresa con riferimento alle sanzioni irrogate dall'Antitrust, trattandosi di violazioni finalizzate all'accrescimento della capacità dell'impresa di realizzare ricavi; a medesime conclusioni si può giungere con riguardo alle sanzioni per infrazioni stradali commesse da un rappresentante di commercio giacché l'automezzo da lui usato per recarsi dai clienti rappresenta il bene in assoluto "più inerente" alla sua attività.

Per quanto riguarda gli altri requisiti richiesti dal Tuir ai fini della deducibilità di un costo, nelle sanzioni Antitrust rileviamo la certezza e l'oggettiva determinabilità, posto che l'atto di irrogazione è caratterizzato dall'autoritarità e dall'esecutorietà. Per quanto riguarda l'imputazione a Conto Economico, occorre che tali sanzioni vengano rilevate in contabilità ed imputate a Conto Economico in una voce di costo. Le possibili opzioni di contabilizzazione sono:

- rilevazione fra i costi nella voce B14) "Oneri diversi di gestione";
 - qualora l'irrogazione delle sanzioni sia certa, o probabile, ma di ammontare e sopravvenienza incerta, stanziamento di un accantonamento per rischi ed oneri alla voce B13) "altri accantonamenti" del Conto Economico con contropartita il Fondo per Sanzioni alla voce B "FONDI PER RISCHI ED ONERI" - 4) "altri" dello Stato Patrimoniale, per poi stornare tale fondo quando la sanzione diverrà certa nell'ammontare e nella sopravvenienza.
- Da un punto di vista fiscale, infine, valutare se seguire l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria, che è appunto per la non deducibilità, o meno.