

## In evidenza



### Notizie *Flash*

La Manovra di ferragosto incassa il sì del Senato



### Accertamento e Verifiche

L'impatto della Manovra *b/s* sull'applicazione degli studi di settore



### Focus di pratica professionale

Gli effetti estintivi della cancellazione della società dal registro delle imprese: le indicazioni della risoluzione n.77/E

# Sommario



## Notizie *Flash*

- La Manovra di ferragosto incassa il sì del Senato pag.3
- I chiarimenti delle Dogane sulle garanzie all'estrazione merci dal deposito Iva pag.4
- Credito dello studio: privilegio solo per il singolo professionista associato pag.4
- Ispezione oltre i termini: l'accertamento è comunque legittimo pag.5
- Ricorso obbligatorio se si chiede il condono pag.5
- Distribuzione utili occulti: presunzione infondata se il socio è estraneo alla gestione pag.5
- A.S.D.: niente agevolazioni se i requisiti sono soddisfatti solo formalmente pag.5
- Coop: è il giudice a decidere se le agevolazioni sono "aiuti di Stato" pag.5



## Accertamento e Verifiche

- [L'impatto della Manora bis sull'applicazione degli studi di settore](#) pag.6



## Focus di pratica professionale

- [Gli effetti estintivi della cancellazione della società dal registro delle imprese: le indicazioni della risoluzione n.77/E](#) pag.9
- [I chiarimenti della circolare n.38/E in materia di Onlus](#) pag.14



## Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale

- [L'emendabilità della dichiarazione pro-contribuente: considerazioni sul limite temporale](#) pag.20
- [Non è sanzionabile il mancato versamento derivante da temporanea assenza di liquidità e da obiettive condizioni di incertezza sull'ambito di applicazione della norma](#) pag.25



## Scadenario

- [Principali scadenze dal 16 al 30 settembre 2011](#) pag.31



### Notizie flash

#### MANOVRE D'ESTATE

##### **La Manovra di ferragosto incassa il sì del Senato**

IL 7 settembre il disegno di legge di conversione del D.L. n.138/11 è stato approvato dal Senato. Tra le principali novità confluite nel maxiemendamento, si segnalano le seguenti.

Iva: viene innalzata l'aliquota ordinaria dal 20% al 21%. Inoltre, vengono modificate due disposizioni correlate: gli artt.27,co.2 e 6, co.5 del DPR n.633/72. Si modifica, innanzitutto, la disciplina della procedura di scorporo dell'Iva, in sede di liquidazione periodica, per i commercianti al minuto e soggetti assimilati, di cui all'art.22 del DPR n.633/72, con utilizzo del solo metodo matematico. In secondo luogo, si prevede che tale la variazione dell'aliquota non si applichi alle operazioni effettuate nei confronti dello Stato e degli enti pubblici per le quali al giorno precedente la data di entrata in vigore della legge di conversione, sia stata emessa e registrata la fattura, ancorché al medesimo giorno il corrispettivo non sia stato ancora pagato.

Società di comodo: le società e gli enti di cui all'art.30, co.1, della L. n.724/94 pur essendo soggetti operativi, se presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi, si considerano "di comodo" a partire dal successivo quarto periodo d'imposta; sono considerati non operativi le società e gli enti che per due periodi d'imposta siano in perdita fiscale e in uno dichiarino un reddito inferiore a quello che si determina in base all'art.30. Ciò comporta una maggiorazione dell'imposta del 10,5%. Le nuove disposizioni entrano in vigore a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione.

Cooperative: si riduce del 10% l'esclusione dal reddito imponibile delle cooperative e loro consorzi a mutualità prevalente, ad eccezione delle cooperative agricole, della quota degli utili netti annuali destinati a riserve indivisibili, prevista dall'art.12 della L. n.904/77.

Beni dell'impresa in godimento: viene tassata come reddito diverso la differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa a soci o familiari dell'imprenditore. I costi relativi ai beni concessi in godimento non sono, in ogni caso, ammessi in deduzione dal reddito imponibile delle società o dell'imprenditore. L'impresa concedente o il socio o il familiare dell'imprenditore devono comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati concernenti i beni concessi in godimento. In caso di omissione o di trasmissione con dati incompleti o non veritieri, si applica in via solidale una sanzione amministrativa pari al 30% della differenza tra il valore di mercato e il corrispettivo annuo per la concessione in godimento di beni dell'impresa.

Accertamento: è prorogato di un anno il termine per l'accertamento ai fini Iva in scadenza al 31 dicembre 2011, per coloro che hanno aderito al condono ex L. n.289/02.

Contenzioso: sono apportate modifiche al D.Lgs. n.546/92. In merito al contributo unificato, si specifica che l'omessa dichiarazione di valore comporta l'applicazione del contributo nella misura massima, ovvero nella misura di €1.500; se la causa è di valore indeterminabile, il contributo è dovuto nella misura di €120.

[DDL  
Senato  
7/09/11  
Sito Web](#)



36%: in caso di vendita dell'unità immobiliare, la detrazione del 36% per i rimanenti periodi d'imposta potrà essere trasferita al nuovo acquirente oppure rimanere in capo al venditore.

Contributo di solidarietà: è pari al 3% per i redditi d'importo superiore a €300.000 lordi annui, per il triennio 1/01/11 – 31/12/13. Sarà deducibile dal reddito complessivo e, per l'accertamento, la riscossione e il contenzioso, si applicheranno le disposizioni vigenti per le imposte sui redditi.

Money transfer: è dovuta un'imposta di bollo del 2% dell'importo trasferito per ogni singola operazione, sui trasferimenti in denaro all'estero attraverso banche, agenzie di *money transfer* e altri agenti in attività finanziaria.

Sistri: per tutti i soggetti individuati dall'art.1 del D.M. del 26/05/11 il nuovo sistema di tracciabilità dei rifiuti si applicherà a partire dal 9 febbraio 2012. Entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione, inoltre, verrà emanato un decreto che individuerà specifiche tipologie di rifiuti alle quali si applicheranno, ai fini del Sistri, le procedure previste per i rifiuti speciali non pericolosi.

### **I chiarimenti delle Dogane sulle garanzie all'estrazione merci dal deposito Iva**

Con la **nota prot. n.84920/RU** diffusa il **7 settembre** l'Agenzia delle Dogane ha illustrato le novità procedurali in relazione al nuovo regime del deposito doganale, fiscale ai fini accise e Iva, in vista dell'entrata in vigore dal 12 settembre delle misure anti-frode introdotte dal Decreto Sviluppo (D.L. n.70/11). L'immissione in deposito di beni in libera pratica (senza applicazione di Iva) può avvenire solo previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'Iva (eccetto che per i soggetti affidabili che ne sono esonerati). In attesa dell'integrazione delle banche dati tenute dalle Agenzie fiscali delle Dogane e delle Entrate, la garanzia può essere svincolata a seguito della comunicazione, da parte del soggetto che procede all'estrazione dal deposito, dei dati relativi alla liquidazione dell'imposta afferente. Nel caso di coincidenza tra operatore che introduce in deposito ed operatore che estrae, tale soggetto effettuerà le necessarie comunicazioni al depositario e anche al competente ufficio doganale. Nel caso in cui non ci sia coincidenza tra i due soggetti, l'operatore che estrae è tenuto alle medesime comunicazioni, mentre il depositario è tenuto a fornire gli elementi del buon esito dell'operazione, oltre che al competente ufficio doganale, anche al soggetto che ha introdotto la merce in deposito, intestatario della garanzia, al fine di consentire allo stesso di attivarsi per lo svincolo della garanzia stessa. Ai fini dello svincolo della garanzia il soggetto che procede all'estrazione dovrà dare prova dell'espletamento degli adempimenti previsti in materia di Iva ai fini della liquidazione dell'imposta, fornendo documentazione dell'avvenuta registrazione dell'autofattura nella propria contabilità.

[Agenzia Dogane  
nota  
7/09/11  
n.84920/RU](#)








## **CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

### **Credito dello studio: privilegio solo per il singolo professionista associato**

Il credito vantato dallo studio associato non ha diritto all'ammissione al fallimento con rango privilegiato, dal momento che lo studio non è assimilabile al soggetto individuale favorito dall'art.2751-bis n.2, e tale norma non può essere estesa per analogia. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la **sentenza n.18455** del **8 settembre**, affermando tuttavia che il riconoscimento del privilegio al credito vantato dallo studio associato non è da escludere a priori, potendo essere, in ipotesi, giustificato dalla cessione del credito della prestazione professionale svolta personalmente dal singolo associato, cosa che non è avvenuta nel caso di specie.

[Cassazione  
sentenza  
8/09/11  
n.18455](#)




<p><a href="#">Cassazione sentenza 27/06/11 n.14020</a></p> 	<p><b>Ispezione oltre i termini: l'accertamento è comunque legittimo</b></p> <p>Non comporta l'illegittimità dell'accertamento la permanenza dei militari della Guardia di Finanza presso la sede del contribuente oltre il termine stabilito dalla L. n.212/00, art.12, poiché il termine fissato per il compimento di un atto deve ritenersi solamente ordinatorio o sollecitatorio se non ne sia espressamente stabilita la perentorietà. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la <b>sentenza n.14020 del 27 giugno</b>, andando così a contraddire l'orientamento precedentemente espresso sia dagli stessi giudici di legittimità (sentenza n.26689/09) sia da molte Commissioni Tributarie (es. CTR Piemonte n.26/15/09; CTP Bari n.99/10/09).</p> <p><i>Si veda anche: G. Albano, E. Ferrara La durata della verifica presso la sede del contribuente e l'accertamento anticipato: lo stato della giurisprudenza, in La Circolare Tributaria n.12 del 21/03/2011 pag.27-29.</i></p>
<p><a href="#">Cassazione sentenza 25/05/11 n.11452</a></p> 	<p><b>Ricorso obbligatorio se si chiede il condono</b></p> <p>Il contribuente raggiunto da un avviso di accertamento basato sui "parametri" e che intenda beneficiare di un eventuale legge di condono, deve comunque proporre il ricorso entro il termine perentorio di impugnazione (60 giorni dalla notifica). Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la <b>sentenza n.11452 del 25 maggio</b>.</p>
<p><a href="#">CTR Puglia sentenza 27/05/11 n.40</a></p> 	<p><b>Distribuzione utili occulti: presunzione infondata se il socio è estraneo alla gestione</b></p> <p>Nelle società di capitali a ristretta base azionaria la presunzione della distribuzione tra i soci di utili occulti non contabilizzati, se non è confortata da altri elementi di gravità, precisione e concordanza, può essere vinta dal contribuente-socio che fornisce prova documentale di essere estraneo all'attività sociale. Lo ha stabilito la CTP della Puglia con la <b>sentenza n.40 del 27 maggio</b>, che ha giudicato illegittimo l'accertamento di un maggior reddito a un socio di minoranza di una Srl, che deteneva una partecipazione puramente nominale e non aveva alcun potere decisionale.</p>
<p><a href="#">CTP Pisa sentenza 27/01/11 n.8</a></p> 	<p><b>A.S.D.: niente agevolazioni se i requisiti sono soddisfatti solo formalmente</b></p> <p>La formale appartenenza alla categoria dell'associazione sportiva dilettantistica e la apparente regolarità statutaria non è di per sé sufficiente all'ammissione al regime fiscale agevolato, ove l'Amministrazione contesti la regolarità dell'associazione, quest'ultima è tenuta a provare la sussistenza dei requisiti. Lo ha stabilito la CTP di Pisa con la <b>sentenza n.8 del 27 gennaio</b>.</p>
<p><a href="#">Corte Giustizia UE sentenza 8/09/11 n.C-78/08 – C-80/08</a></p> 	<p><b>Coop: è il giudice a decidere se le agevolazioni sono "aiuti di Stato"</b></p> <p>Le esenzioni fiscali concesse alle società cooperative di produzione e lavoro (ex art.11 del DPR n.601/73), costituiscono un «aiuto di Stato» (ex art.87, n.1, CE) solamente nel caso in cui tutte le condizioni di applicazione di tale disposizione siano soddisfatte. Spetta al giudice nazionale valutare nello specifico il carattere selettivo delle esenzioni fiscali di cui trattasi, nonché la loro eventuale giustificazione alla luce della natura o della struttura generale del sistema tributario nazionale nel quale si inseriscono, stabilendo, segnatamente, se le società cooperative interessate si trovino di fatto in una situazione analoga a quella di altri operatori costituiti in forma di società a scopo di lucro e, qualora ciò si verificasse, se il trattamento fiscale più favorevole riservato alle menzionate società cooperative sia, da un lato, inerente ai principi fondamentali del sistema impositivo vigente nello Stato membro interessato e, dall'altro, conforme ai principi di coerenza e di proporzionalità. Sono queste le conclusioni cui è giunta la Corte di Giustizia con la sentenza pronunciata l'8 <b>settembre</b> a chiusura dei procedimenti riuniti da <b>C-78/08 a C-80/08</b>.</p>



### ***L'impatto della Manora bis sull'applicazione degli studi di settore***

La Manovra di ferragosto (D.L. n.138 del 13 agosto 2011 in G.U. n.188 del 13/08/11) interviene, ancora una volta, a poco più di un mese di distanza dal D.L. n.98/11, a modificare l'art.10 della L. n.146/98 avente ad oggetto, come noto, le modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento. L'articolo 23, co.28, lett.d), del D.L. n.98/11, (conv. L. n.111/11) aveva abrogato la disposizione che prevedeva, in caso di rettifica della dichiarazione di contribuenti congrui e coerenti, che nella motivazione dell'atto impositivo basato su elementi presuntivi, dovessero essere evidenziate le ragioni che inducevano l'Ufficio a disattendere le risultanze degli studi di settore in quanto inadeguate a stimare correttamente il volume di ricavi o compensi potenzialmente ascrivibili al contribuente (la c.d. "supermotivazione").

Il D.L. n.138/11 (art.2, co.35) introduce ora un nuovo presupposto al fine di poter beneficiare dello scudo protettivo da accertamenti analitico induttivi previsto dal co.4-*bis* dell'art.10.

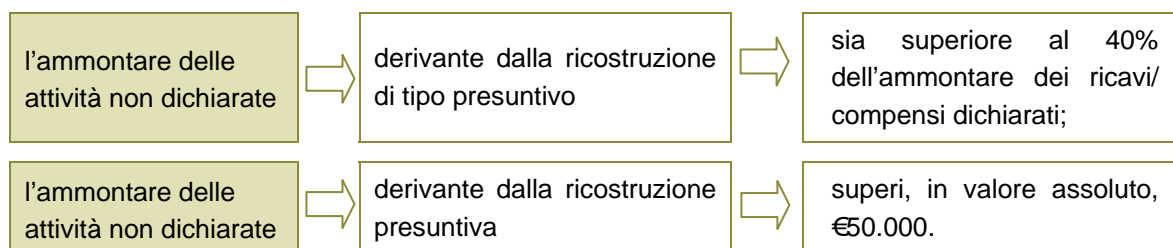
 In particolare, è previsto, affinché si possa beneficiare della citata norma agevolativa, che la congruità al risultato di Ge.ri.co. debba essere biennale e non più solo soddisfatta nell'annualità interessata dal controllo.

#### **La normativa previgente**

Prima di entrare nel merito delle modifiche operate dal D.L. n.138/11 illustriamo, in estrema sintesi, il meccanismo di funzionamento dello "scudo" previsto dal co.4-*bis* della L. n.146/98. Come si ricorderà, il co.17 dell'art.1 della Legge Finanziaria per il 2007 ha innovato le previsioni dell'art.10 della L. n.146/98 introducendo, appunto, il nuovo co.4-*bis*. Tale ultima disposizione prevede che gli accertamenti analitico-induttivi non possano essere effettuati nei confronti dei contribuenti che:

*"..dichiarino, anche per effetto dell'adeguamento, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruità, ai fini dell'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del D.L. 30 agosto 1993, n.331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n.427, tenuto altresì conto dei valori di coerenza risultanti dagli specifici indicatori, di cui all'articolo 10-bis, comma 2, della presente legge, qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40 per cento dei ricavi o compensi dichiarati."*

La norma prevede quindi che, nei confronti dei contribuenti che risultino "congrui" rispetto alle risultanze degli studi di settore (anche per adeguamento in dichiarazione), l'accertamento di tipo presuntivo possa essere effettuato solo al verificarsi di una delle seguenti condizioni:



Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, la previsione del limite di €50.000 e del 40% dei ricavi o compensi dichiarati, non costituisce in alcun modo una franchigia, nell'ipotesi in

cui l'ammontare presuntivamente accertabile sia superiore ai detti limiti la rettifica dei ricavi e/o dei compensi è possibile nella misura complessiva<sup>1</sup>.

Per espressa previsione normativa, inoltre, la preclusione di cui al co.4-*bis* dell'art.10 della L. n.146/98 non può trovare applicazione per i contribuenti nei cui confronti sussistano le condizioni per l'irrogazione delle maggiori sanzioni per omessa o infedele comunicazione dei dati rilevanti per gli studi di settore. Tale situazione si verifica quando il maggior reddito d'impresa (ovvero di arte o professione) accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, è superiore al 10% del reddito dichiarato.

### Le principali novità della Manovra di ferragosto

L'articolo 2, co.35, del D.L. n.138/11 interviene sull'ultimo periodo del comma 4-*bis* aggiungendo un'ulteriore condizione per l'esclusione della possibilità da parte del Fisco di esperire gli accertamenti analitico-induttivi, prevedendo altresì necessario che tali soggetti siano stati *"congrui alle risultanze degli studi di settore, anche a seguito di adeguamento, in relazione al periodo di imposta precedente"*.

Per effetto della modifica, dunque, affinché sia attivabile lo scudo protettivo ad esempio, per il periodo d'imposta 2009, è necessario che il contribuente sia risultato congruo sia nel 2009 che nel 2008. Sul punto è utile segnalare, peraltro, come vi sia un'apparente disarmonia tra il presupposto avente ad oggetto l'anno interessato (disciplinato dalla "vecchia" norma) e quello "nuovo" introdotto dal D.L. n.138/11<sup>2</sup>. Ci si riferisce, in modo particolare, al fatto che l'attuale testo del decreto, con riferimento al periodo d'imposta precedente, non richiede espressamente:

- 1) la coerenza agli indicatori economici;
- 2) la non irrogabilità delle sanzioni previste in caso di indicazione di dati non veritieri nel modello di comunicazione dei dati rilevanti.

#### 1

In merito alla prima questione è utile segnalare che la stessa relazione illustrativa al decreto sembrerebbe confermare l'intenzione del Legislatore di riservare lo scudo protettivo ai contribuenti che nell'anno precedente risultino solo congrui (e non anche coerenti) agli studi di settore laddove si dice che *"In particolare in relazione ad un'annualità d'imposta, la citata limitazione dei poteri accertativi sussiste solo se il contribuente interessato è risultato congruo, anche a seguito di adeguamento alle risultanze degli studi di settore"*.

In attesa di vedere quale sarà il testo della norma definitiva convertito in legge è opportuno segnalare che, in assenza di modifiche, sarà opportuna una pronuncia ufficiale con riferimento alla specifica questione che confermi in modo esplicito la citata interpretazione.

#### 2

Più articolata appare, invece, la questione legata al secondo punto.

Salvo modifiche, stando al testo attuale della norma, il beneficio in esame sembrerebbe paradossalmente fruibile anche se la congruità (per il periodo d'imposta precedente) è stata raggiunta in modo artificioso. Una tale conclusione non appare giustificabile in quanto del tutto contraria allo spirito della norma volto a premiare i soggetti virtuosi.

<sup>1</sup> Cfr. C.M. n.11/E/07.

<sup>2</sup> Si veda, in tal senso, D.Deotto *"Studi di settore a protezione ridotta"* e C.Nocera *"Obbligo di coerenza per una sola annualità"* in Il Sole 24 ore del 2/08/11, pag.19.

Identici sono invece gli effetti conseguenti all'applicazione dello "scudo" che, sulla scorta dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella [C.M. n.31/E/07](#), ricordiamo essere principalmente i seguenti.

- La preclusione non riguarda tutti gli accertamenti, bensì esclusivamente quelli fondati sulle modalità di tipo "presuntivo" previste all'art.39, co.1, lett.d, secondo periodo, del DPR n.600/73, e all'art.54, co.2, ultimo periodo, del DPR n.633/72. Pertanto la limitazione prevista dal comma 4-*bis* non opera per le rettifiche fondate su disposizioni diverse da quelle espressamente citate.
- La disposizione trova applicazione esclusivamente nei confronti dei soggetti che risultino congrui alle risultanze derivanti dall'applicazione degli studi di settore. Conseguentemente, nei confronti dei soggetti "non congrui" l'accertamento di tipo presuntivo può essere comunque effettuato indipendentemente dai limiti previsti dalla disposizione del co.4-*bis*, dell'art.10 della L. n.146/98. L'accertamento presuntivo può essere applicato senza limiti anche con riferimento ai soggetti nei cui confronti si rendono applicabili i parametri.
- Dal momento che ai fini dell'applicazione della disposizione in esame, la norma precisa che per attività devono intendersi i ricavi o compensi indicati al co.4, lett.a, del citato art.10 della L. n.146/98 (ricavi di cui all'art.85, co.1, escluse le lett.c, d ed e, e compensi di cui all'art.54, co.1, del Tuir) la preclusione non opera qualora le rettifiche basate su presunzioni semplici riguardino componenti reddituali diversi dai detti ricavi o compensi.
- In caso di definizione dell'accertamento ai sensi del D.Lgs. n.218/97, la verifica del superamento dei limiti previsti dall'art.10, co.4-*bis* va effettuata con riferimento all'ammontare dei ricavi o compensi definito (e non a quello individuato prima di procedere al contraddittorio o nell'avviso di accertamento notificato).

Una questione particolarmente delicata da risolvere riguarda la decorrenza delle disposizioni in analisi. In particolare è da chiarire se le stesse siano applicabili già dal periodo di imposta 2010 (e dunque con riferimento ai modelli Unico 2011) ovvero possa operare esclusivamente dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto e quindi a partire dal prossimo anno. Sul punto è utile ricordare come normalmente l'Agenzia delle Entrate propenda, in ipotesi come quella in analisi, per un'interpretazione di tipo restrittivo ritenendo tali interventi solitamente di carattere "procedimentale" e quindi con effetto retroattivo.

## Conclusioni

La norma, come evidenziato, assume una matrice molto tecnica e si colloca, idealmente, nell'ambito del filone "antievazione". Ci sia concesso dire, però, che l'intervento appare davvero di modestissimo spessore.

Lo "scudo protettivo" che il Legislatore intende parzialmente disinnescare con la disposizione citata, nella pratica operativa, è raramente applicato in quanto già sconta delle fisiologiche limitazioni. Dire che l'ombrello protettivo non opera quando l'ammontare delle attività non dichiarate, derivante dalla ricostruzione di tipo presuntivo (e solo da questa, si badi bene), è superiore al 40% dei ricavi dichiarati e comunque se i maggiori ricavi superano in termini di valore assoluto €50.000 (a prescindere dall'incidenza percentuale sui ricavi complessivi), significa limitare già enormemente la fruibilità del *bonus*. È, infatti, intuitivo come la doppia soglia (percentuale e valore assoluto) blocchi, di fatto, l'applicazione scriteriata del *bonus*. Sui contribuenti piccoli lo sbarramento è costituito dalla soglia percentuale, su quelli più dimensionati dal limite assoluto.

Riteniamo quindi che sul piano pratico la nuova disposizione, se verrà confermata nel testo definitivo del provvedimento come appare assai probabile, assumerà una modestissima utilità pratica.





### ***Gli effetti estintivi della cancellazione della società dal registro delle imprese: le indicazioni della risoluzione n.77/E***

#### **Premessa**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla cancellazione della società dal registro delle imprese, con particolare riferimento ai reali riverberi della stessa in pendenza di rapporti giuridici o controversie. In particolare, è stato accolto il recente e prevalente orientamento della Corte di Cassazione, fondato sull'irreversibile estinzione dell'impresa. L'Amministrazione Finanziaria si è, inoltre, soffermata sul regime giuridico attribuibile alle sopravvenienze attive eventualmente emergenti dall'estinzione, nonché sul soggetto idoneo a beneficiare della materiale esecuzione dei rimborsi d'imposta spettanti alla società.

#### **Gli effetti della cancellazione del registro delle imprese: la teoria “dichiarativa”**

L'articolo 2312 c.c. stabilisce che, a seguito dell'approvazione del bilancio finale della società di persone, i liquidatori devono richiederne la cancellazione dall'archivio camerale. Il principale riverbero di tale adempimento è rappresentato dalla facoltà, riconosciuta ai creditori sociali rimasti eventualmente insoddisfatti, di far valere la propria pretesa nei confronti dei soci, nonché dei liquidatori colpevoli del mancato pagamento. Nel caso delle società di capitali, la medesima fattispecie è attualmente disciplinata dall'art.2495 c.c. – introdotto nell'ordinamento giuridico in occasione della riforma del diritto societario (D.Lgs. n.6/03), in sostituzione del previgente art.2456 c.c. – che, pur riproponendo i predetti principi vigenti per le società di persone, ha inserito alcuni elementi distintivi:

- la cancellazione dal registro delle imprese determina l'estinzione della società;
- l'azione dei creditori insoddisfatti, nei confronti dei soci, è ammessa sino a concorrenza delle somme riscosse da costoro in base al bilancio finale di liquidazione.

La novità maggiormente significativa contenuta nell'art.2495 c.c. è rappresentata dal fatto che, a differenza della precedente formulazione dell'art.2456 c.c. (sostanzialmente allineata all'art.2312 c.c. dettato per le società di persone), viene prevista un'automatica conseguenza specifica, ovvero l'efficacia costitutiva, e non più meramente dichiarativa, della cancellazione dal registro delle imprese, sancita dalla formulazione iniziale del comma 2: “*ferma restando l'estinzione della società*”.

Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria aveva inizialmente ritenuto che la cancellazione dell'impresa dall'apposito archivio camerale, in virtù della propria natura meramente dichiarativa, non determinasse l'estinzione della società, laddove non fossero esauriti tutti i rapporti giuridici ad essa riconducibili (crediti, debiti, ecc.): in altri termini, gli organi sociali in carica prima della cancellazione erano, pertanto, considerati ancora muniti della capacità processuale e della rappresentanza legale dell'impresa. In particolare, la [R.M. n.68/E/07](#), aveva precisato che la cancellazione della società dal registro delle imprese non ne determina l'estinzione, finché non sia compiuta l'effettiva liquidazione di tutti i rapporti giuridici pendenti. A suffragio di tale tesi, l'Agenzia delle Entrate aveva, tuttavia, richiamato un principio contenuto in una sentenza della giurisprudenza di legittimità precedente all'entrata in vigore dell'attuale art.2495 c.c., espresso con riferimento ad una Snc.

*“L’atto formale di cancellazione di una società dal registro delle imprese ha funzione di pubblicità, e non ne determina l’estinzione, ove non siano ancora esauriti tutti i rapporti giuridici pendenti facenti capo alla società stessa”<sup>3</sup>.*

In tale sede, era stato, conseguentemente, sostenuto che fino a tale momento – ovvero la definizione delle predette situazioni – permane la legittimazione processuale in capo alla società di persone<sup>4</sup>. In altri termini, era stato escluso che, a seguito dell’intervenuta cancellazione, l’eventuale processo iniziato proseguisse nei confronti (oppure su iniziativa) delle persone fisiche che la rappresentavano in giudizio o dei soci.

In senso conforme, si riscontrano altresì alcune più recenti decisioni della Suprema Corte, secondo cui – sino a quando non sono stati definiti i rapporti pendenti – la società conserva piena capacità processuale, sia attiva che passiva, e la esercita per il tramite del liquidatore o, in mancanza, di un curatore speciale, nominato ai sensi dell’art.78 c.p.c.<sup>5</sup>.

Nel caso delle società di capitali, la giurisprudenza di legittimità si era pronunciata, anteriormente all’emanazione dell’art.2495 c.c., con la [sentenza n.10380 del 20 ottobre 1998](#), ribadendo alcuni principi ormai consolidati:

la conclusione delle operazioni di liquidazione e la formale cancellazione della società dal registro delle imprese non implicano l’estinzione della stessa, qualora siano ancora pendenti rapporti giuridici



[Cassazione sentenza n.10065 del 16 novembre 1996](#)

l’impresa non perde, pertanto, la propria legittimazione processuale, che può continuare ad essere esercitata dai liquidatori, in quanto muniti dei necessari poteri di rappresentanza



Cassazione sentenza n.2869 del 17 marzo 1998

Sul punto, la Suprema Corte ha altresì sostenuto che, nel caso di omessa definizione di un rapporto giuridico pendente, il creditore – oltre ad agire nei confronti dei soci, in via sussidiaria e pro quota – può esperire un’autonoma e diretta azione contro la società, in persona del liquidatore, al fine di far valere il proprio credito rimasto insoddisfatto ([Cassazione, sentenza n.12078 del 18 agosto 2003](#)).

La natura dichiarativa della cancellazione dal registro delle imprese è stata, poi, ribadita dalla [R.M. n.105/E/09](#), coerentemente con la giurisprudenza di legittimità prevalente<sup>6</sup>. Il documento di prassi ha, inoltre, precisato che la modifica della disciplina civilistica, apportata mediante l’introduzione dell’art.2495 c.c., esplica i propri effetti nei confronti delle sole società di capitali, a cui è espressamente diretta la norma, nonché alle cooperative, in virtù del rinvio operato dall’art.2519, co.1 c.c. ([R.M. n.120/E/07](#)). L’Agenzia delle Entrate non ha, pertanto, ritenuto di condividere le conclusioni raggiunte in alcune decisioni della Suprema Corte, secondo cui la cancellazione costitutiva troverebbe applicazione anche nei confronti delle società di persone, ancorché non sia espressamente previsto dall’art.2312 c.c., bensì stabilito esclusivamente per quelle di capitali<sup>7</sup>.

<sup>3</sup> Cass., sent. n. 8842/00.

<sup>4</sup> Cass., sent. n. 4774/99 e n. 6597/98.

<sup>5</sup> Cass., sent. n.3279/06 e n.10314/04.

<sup>6</sup> Si veda, per tutti, Cass., sent. n.29464/08; sent. n. 25819/08; sent. n. 646/07.

<sup>7</sup> Cass., sent. n. 25192/08 e sent. n. 18618/06.

La citata giurisprudenza di legittimità aveva altresì sostenuto l'applicazione retroattiva dell'art.2495 c.c., ad ogni forma di società, comprese quelle di persone la cui cancellazione sia stata iscritta prima dell'entrata in vigore della norma, con la sola esclusione dei rapporti giuridici già esauriti e degli effetti irreversibilmente verificatisi in precedenza. Si riteneva, in particolare, che la natura meramente ricognitiva dell'inciso contenuto nella nuova disposizione ("*ferma restando l'estinzione della società*"), in virtù della funzione esegetica della stessa, escludesse ogni ostacolo all'immediato adeguamento interpretativo riconducibile all'entrata in vigore dal 1° gennaio 2004: la norma non disciplina, infatti, le condizioni per la cancellazione, ma gli effetti della stessa, ovvero la situazione giuridica dell'impresa.

Meritevole di accoglimento, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, l'opposta tesi di altra giurisprudenza di legittimità, fondata sul principio di preclusione all'estinzione della società, nonostante l'intervenuta cancellazione, in pendenza di rapporti giuridici o contestazioni giudiziali<sup>8</sup>.

### **Il nuovo orientamento dell'Agenzia delle Entrate: la cancellazione "costitutiva"**

La tesi in parola è stata, tuttavia, completamente rivista dall'ultimo documento di prassi in punto, la [R.M. n.77/E del 27 luglio 2011](#), che ha recepito i più recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità. A questo proposito, si rammenta che la Suprema Corte – così come espressamente richiesto dalle [ordinanze n.8665 del 9 aprile 2009](#) e [n.19804 del 15 settembre 2009](#) – è intervenuta a dirimere il contrasto interpretativo di cui sopra, sorto tra due specifici orientamenti:

- 1) l'atto formale di cancellazione di una società dal registro delle imprese, così come il proprio scioglimento, con l'instaurazione della fase della liquidazione, non determina:
  - l'estinzione della società, qualora non siano esauriti tutti i rapporti giuridici ad essa facenti capo a seguito della procedura di liquidazione, ovvero non sia definita ogni controversia giudiziaria in corso con i terzi;
  - in relazione a tali situazioni pendenti, la perdita della legittimazione processuale della società oppure un mutamento della rappresentanza della stessa, che permane in capo ai medesimi organi in carica prima della cancellazione<sup>9</sup>;
- 2) ai sensi dell'art.2495, co.2 c.c., la cancellazione dal registro delle imprese produce l'effetto costitutivo dell'estinzione irreversibile della società, anche se è intervenuta in presenza di rapporti non definiti, prima del 1° gennaio 2004 e con riferimento ad una società di persone, con conseguente perdita della capacità processuale della stessa e passaggio della rappresentanza dagli organi ante-cancellazione<sup>10</sup>.

Alla luce delle predette elaborazioni giurisprudenziali, la Suprema Corte ha ritenuto condivisibile la posizione di cui al punto 2), nella parte in cui viene affermato che è logico riconoscere all'art.2495 c.c. un effetto espansivo, che impone un ripensamento della pregressa giurisprudenza anche per le società commerciali di persone, in adesione ad una lettura costituzionale della norma.

Le Snc e Sas non hanno personalità giuridica, ma soltanto una limitata capacità per i singoli atti d'impresa, che viene meno con l'iscrizione della cancellazione dal registro delle imprese, analogamente alle società di capitali e cooperative, anche al fine di garantire la parità di trattamento dei relativi creditori.

L'assimilazione degli effetti estintivi della cancellazione delle società di persone ai riverberi che si producono in capo a quelle di capitali o cooperative è, inoltre, desumibile dalla disciplina delle procedure concorsuali, e precisamente dall'art.10 del R.D. n.267 del

<sup>8</sup> Cass., sent. n. 29464/08; sent. n.25819/08; sent. n.25472/08; sent. n. 14882/08; sent. n. 7266/08.

<sup>9</sup> Cass., sent. n.646/07 e sent. n.12114/06.

<sup>10</sup> Cass., sent. n. 25192/08; sent. n.19347/07; sent. n.18618/06.

16 marzo 1942, nella parte in cui riconosce la fallibilità degli imprenditori individuali, così come quelli collettivi (società di persone e capitali), “entro un anno dalla cancellazione dal registro delle imprese, se l’insolvenza si è manifestata anteriormente alla medesima o entro l’anno successivo”.

Conseguentemente, la R.M. n.77/E/11 ha ritenuto di riconsiderare, in chiave critica, quanto riportato nei precedenti documenti di prassi, aderendo dunque al mutato e prevalente orientamento giurisprudenziale, fondato sulla natura costitutiva della cancellazione della società dal registro delle imprese. In altri termini, la Suprema Corte ha sostenuto – a differenza di alcune passate pronunce, a cui si erano uniformate le R.M. n.68/E/07 e n.105/E/09 – l’irreversibile estinzione dell’impresa cancellata, pure in pendenza di rapporti non definiti, ed anche nei confronti delle società di persone, seppur con un opportuno distinguo: rispetto a queste ultime, non è, infatti, prospettabile un’efficacia costitutiva – riconosciuta esclusivamente all’iscrizione ed alla cancellazione delle società di capitali ed a quelle cooperative – bensì dichiarativa<sup>11</sup>.

La giurisprudenza in commento ha, quindi, stabilito, con riferimento alle società di persone, due principi:

- 1) **l’esclusione dell’efficacia costitutiva della cancellazione** dal registro delle imprese, a causa della mancanza di operatività di un analogo regime nei confronti dell’originaria iscrizione in tale archivio camerale;
- 2) **l’efficacia dichiarativa** della pubblicità della cessazione dell’attività dell’impresa collettiva, per ragioni logico-sistematiche.

L’Amministrazione Finanziaria ha, inoltre, precisato che gli effetti della cancellazione decorrono dal 1° gennaio 2004 oppure, se la stessa è intervenuta successivamente, dalla data di iscrizione.

### **Gli effetti operativi dell’estinzione della società ed i rimborsi d’imposta**

La R.M. n.77/E/11 si è, infine, soffermata sui criteri di gestione delle sopravvenienze attive eventualmente emergenti dall’estinzione della società, e sulle relative modalità di esecuzione dei rimborsi d’imposta spettanti all’impresa cancellata.

La prima tematica non risulta disciplinata dalla normativa vigente, né sinora affrontata dalla giurisprudenza, costringendo l’Amministrazione Finanziaria a fare affidamento sulle principali teorie elaborate dalla dottrina:

- la necessità di nominare un curatore speciale, incaricato di completare le attività non ultimate dal liquidatore prima della cancellazione, generando una situazione simile a quella dell’eredità giacente, come tipicamente avviene nel caso del patrimonio alla ricerca di un titolare;
- il potere del giudice del registro di eliminare la cancellazione, poiché effettuata in difetto delle condizioni prescritte dalla legge;
- la formazione di una comunione sui beni non liquidati (immobili e non) della società cancellata-estinta, tra gli ex soci, in quote uguali a quelle della liquidazione.

Quest’ultima ipotesi è stata ritenuta maggiormente convincente dalla R.M. n.77/E/11, in quanto si tratta di elementi patrimoniali attivi non conoscibili alla data del bilancio di liquidazione e, quindi, ivi esclusi: conseguentemente, devono essere attribuiti ai soci, tra i quali si instaura un rapporto di comunione ordinaria (art.1100 c.c.), assimilabile a quello degli eredi.


Per quanto concerne, invece, i rimborsi d’imposta, l’Agenzia delle Entrate ha richiamato l’art.5 del D.M. 26 febbraio 1992, per effetto del quale la restituzione del credito Iva della società cancellata – purché risultante dal predetto rendiconto consuntivo, depositato

<sup>11</sup> Cass., sent. nn. 4060, 4061 e 4062 del 22/02/10; sent. n. 8426 del 9/04/10.

presso la cancelleria del tribunale – può essere eseguito al liquidatore regolarmente legittimato, nella propria qualità di rappresentante legale dell'impresa in fase di estinzione. L'applicazione di tale norma deve, tuttavia, essere coordinata – così come chiarito dall'Amministrazione Finanziaria – con il contesto normativo antecedente la modifica dell'art.2495 c.c. e la corrispondente interpretazione della giurisprudenza di legittimità: l'irreversibile estinzione della società determina il venir meno del predetto soggetto idoneo a ricevere il rimborso d'imposta, poiché non è configurabile il rappresentante legale di una persona giuridica estinta. La soluzione alla fattispecie deve, pertanto, essere ricercata nei principi sopra illustrati, con riferimento agli elementi attivi patrimoniali non compresi nel bilancio finale di liquidazione: analogamente alle società di persone, è possibile riconoscere la titolarità del rimborso direttamente ai soci, proporzionalmente alle rispettive quote.

📌 La R.M. n.77/E/2011 ha, infine, chiarito che – in relazione al beneficiario della materiale riscossione del credito – è prospettabile il conferimento della delega ad un socio di una società di persone, ma si tratta di una mera facoltà, e non di un obbligo. Nel caso di società di capitali, il cui assetto proprietario sia formato da un numero considerevole di partecipanti, l'Agenzia delle Entrate raccomanda la delega per l'incasso ad uno solo di essi, oppure ad un terzo, al fine di evitare l'erogazione pro-quota a ciascun socio: al ricorrere di tale ipotesi, il delegato potrebbe essere anche lo stesso ex liquidatore, previa idonea comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

**EUROCONFERENCE**  
EDITORE



## E-BOOK PERDITE DI IMPRESA

**LE NOVITÀ DELLA MANOVRA CORRETTIVA**

**A CURA DI:**  
Centro Studi Tributarî

**EDIZIONE:**  
Settembre 2011

**PREZZO:**  
**€ 10,00 + IVA 20%**

[VISUALIZZA L'INDICE](#)

[ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili  
direttamente con **carta di credito**





**Gruppo  
EUROCONFERENCE®**  
costruiamo competenze



### ***I chiarimenti della circolare n.38/E in materia di Onlus***

#### **Premessa**

Con la [C.M. n.38/E/11](#) pubblicata il primo agosto scorso sul sito dell’Agenzia delle Entrate, l’Amministrazione Finanziaria compie un vero e proprio cambio di rotta in materia di Onlus e coglie l’occasione per fornire chiarimenti ed indicazioni operative su problematiche rilevanti per l’intero settore del non profit.

Attraverso un’attenta analisi delle posizioni assunte, infatti, è possibile individuare la *ratio* innovativa sulla quale esse si fondano, volta a riconoscere e legittimare l’esercizio di attività d’impresa da parte di soggetti operanti nel Terzo settore, valutazione questa che si pone quale utile criterio guida nella lettura con nuove prospettive della disciplina degli enti non commerciali in genere.

Proviamo allora a riepilogare il contenuto della circolare, cercando di coglierne gli aspetti più interessanti anche in funzione di un utilizzo generalizzato dei principi interpretativi in essa contenuti.

#### **Esenzione dall’imposta di registro per gli atti costitutivi delle associazioni di volontariato**

La legge quadro sul volontariato, n.266 dell’11 agosto 1991, subordina, in linea generale, il godimento delle agevolazioni fiscali da essa previste in favore delle organizzazioni di volontariato, all’avvenuta iscrizione delle stesse negli appositi registri generali istituiti e tenuti dalle Regioni e dalle Province autonome.

In riferimento poi alle imposte indirette, al comma 1, art.8, la citata legge dispone che:

*gli atti costitutivi delle organizzazioni disciplinate, “costituite esclusivamente per fini di solidarietà, e quelli connessi allo svolgimento delle loro attività sono esenti dall’imposta bollo e dall’imposta di registro”.*

Già in precedenza, in specifico riferimento all’imposta di registro, con la C.M. n.3/92, l’Agenzia aveva diramato una precisa indicazione ai propri uffici periferici, chiarendo che le Organizzazioni di volontariato (Odv) costituite esclusivamente per fini di solidarietà dovessero essere esonerate dal pagamento dell’imposta.

Tuttavia molte Regioni e Province autonome, delegate per legge ad istituire e regolamentare le modalità di iscrizione nei registri delle Odv, hanno introdotto alcune restrizioni ulteriori rispetto a quanto richiesto dalla legge nazionale, quali ad esempio l’obbligo di registrazione dello statuto dell’associazione ai fini dell’iscrizione, obbligo che la legge quadro non prevede. A tal proposito si precisa, infatti, che l’art.6 della L. n.266/91 dispone solo che:

*“hanno diritto ad essere iscritte nei registri le organizzazioni di volontariato che abbiano i requisiti e che alleghino alla richiesta copia dell’atto costitutivo e dello statuto o degli accordi degli aderenti”.*

Viste le perduranti ed illegittime richieste di pagamento di imposte non dovute, con la circolare in commento l’Agenzia risolve definitivamente la questione:

- riconoscendo alle organizzazioni di volontariato costituite esclusivamente per fini di solidarietà, l'esenzione dall'imposta di registro anche nella fase costitutiva e prima che avvenga l'iscrizione negli appositi registri;
- prevedendo per le Odv che usufruiscono di questa agevolazione, l'obbligo di comunicare tempestivamente all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate che ha provveduto alla registrazione in esenzione, l'avvenuta iscrizione nel registro delle organizzazioni di volontariato;
- disponendo un dovere di recupero delle imposte non pagate, con applicazione dei relativi interessi e sanzioni, in capo agli uffici delle Entrate ai quali non risulti l'avvenuta iscrizione nel predetto registro nei tempi utili per l'accertamento, da parte di Odv che hanno goduto dell'esenzione.

### Partecipazione di enti esclusi nelle Onlus

Mentre sul precedente punto, la C.M. n.38 conferma un orientamento che costantemente l'Amministrazione Finanziaria aveva ribadito nel tempo, è in materia di Onlus che si registra la grande rivoluzione rispetto a posizioni che fermamente e, con motivazioni poco convincenti in realtà, l'Agenzia delle Entrate aveva preso in precedenza, assumendo un atteggiamento molto rigido nei confronti di possibili aperture suggerite da più parti<sup>12</sup>. Con la famosa [R.M. n.164/E/04](#), ripresa e confermata successivamente anche con la [C.M. n.59/E/07](#), l'Agenzia delle Entrate si era, infatti, espressa in riferimento alla legittimità della partecipazione ad una Onlus di una fondazione privata nella compagine della quale figuravano società commerciali o enti pubblici, soggetti esclusi per legge dalla qualifica di Onlus.

L'Agenzia aveva negato in maniera molto ferma la legittimità di una simile ipotesi qualora i c.d. soggetti esclusi avessero esercitato una "influenza dominante" nelle determinazioni della Onlus, circostanza questa riscontrabile, a detta delle Entrate, ogni qual volta il numero di tali soci fosse stato prevalente, comportando la perdita per l'ente della propria autonomia e configurandolo nella sostanza quale ente meramente strumentale.

La censura adottata si fondava sulla presunta equivalenza, da un punto di vista sostanziale, tra:

la situazione di "influenza dominante" esercitata nella Onlus dagli "enti esclusi";

e l'ipotesi – invece esplicitamente contemplata nell'art.10, D.Lgs. n.460/97 – di esclusione per gli enti in questione della possibilità di assunzione diretta della qualifica fiscale di Onlus.

A fondamento della posizione ostativa appena delineata, c'era il richiamo alla *ratio* di voler operare simili esclusioni per la "necessità di favorire la crescita ed il consolidamento di un Terzo settore che operi autonomamente rispetto ai canali di allocazione diretta delle risorse pubbliche"<sup>13</sup>.

Con la C.M. n.38, invece, cambia totalmente la prospettiva dalla quale l'Agenzia analizza la questione, dando atto di voler assumere oggi una visione completamente stravolta delle necessità e delle contingenze specifiche del settore.

Viene riconosciuta, infatti, agli enti pubblici e alle società commerciali la possibilità di costituire o partecipare ad Onlus, ancorché nella compagine sociale suddetti soggetti, c.d. enti esclusi, siano numericamente prevalenti o assumano un ruolo determinante nella definizione degli atti di indirizzo e di gestione dell'ente Onlus.

Invocando il richiamo al principio di sussidiarietà previsto dalla Costituzione e rinnovando l'invito, contenuto in una risoluzione del Parlamento Europeo del febbraio 2009, alla creazione di reti di solidarietà attraverso l'incentivazione di un partenariato attivo tra

<sup>12</sup> Da ultimo ci si riferisce all'atto di indirizzo dell'Agenzia del Terzo settore dell'ottobre 2010.

<sup>13</sup> *Ratio* contenuta nella relazione illustrativa del D.Lgs. n.460/97.

autorità e organizzazioni del Terzo settore, finalmente l'Agazia constata come sia oggi più che mai viva la necessità di sperimentare nuove soluzioni di collaborazione fra le organizzazioni del Terzo settore da un lato e gli enti pubblici e le società commerciali dall'altro, e ciò anche sull'onda di una nuova consapevolezza per cui agli enti del Terzo settore deve essere sempre più aperta la possibilità di operare con criteri di efficienza ed economicità nel perseguimento delle proprie finalità.

📌 A tutela della temuta strumentalizzazione elusiva di simili partecipazioni, sono adesso valutate come sufficienti le previsioni contenute nell'art.10 cit. relative al divieto per le Onlus di svolgere attività diverse da quelle tassativamente previste e l'obbligo di utilizzare le proprie risorse economiche e patrimoniali esclusivamente per la realizzazione delle attività istituzionali e per il perseguimento di finalità di solidarietà sociale.

Finalmente l'Amministrazione da atto di un processo di evoluzione del diritto delle organizzazioni del Terzo settore in genere che, nell'ultimo decennio, ha subito una notevole metamorfosi che ha portato a sentire sempre più l'esigenza di ampliare gli ambiti di partecipazione, consultazione e collaborazione tra Terzo settore e settore pubblico, e ciò proprio al fine di ridurre l'utilizzo di risorse pubbliche in specifici ambiti, attingendo anche dal privato sociale, che ha raggiunto una propria importante capacità di azione e risulta pertanto capace di migliorare l'offerta dei servizi alla comunità.

Per quanto riguarda, poi, la partecipazione di società commerciali, l'Agazia si fa testimone di un sentimento di c.d. "responsabilità sociale delle imprese" ormai sempre più diffuso nelle realtà imprenditoriali che si muovono in un'ottica che tende non solo a creare valore per le imprese stesse ma cerca di gestire efficacemente le problematiche di impatto sociale ed etico a vantaggio della collettività, anche attraverso la costituzione di organizzazioni private operanti nel Terzo settore e del tutto autonome dalle imprese promotrici.

Rimangono escluse dall'interpretazione in commento le Organizzazioni non governative (Ong), che, pur essendo riconosciute Onlus di diritto, ai sensi del comma 8 dell'art.10 cit., in ossequio alla legge speciale (co.4, art.28, L. n.49/87) non possono avere rapporti di dipendenza con enti lucrativi, sia pubblici che privati, italiani o esteri.

Si ricorda da ultimo che, date le rinnovate posizioni raggiunte dall'Agazia delle Entrate, un indirizzo operativo dovrà essere inviato alle varie Direzioni Regionali in merito all'attecchimento comune da assumere riguardo i giudizi in materia attualmente pendenti di fronte alle Commissioni Tributarie.

### **Iscrivibilità del *trust* nell'anagrafe delle Onlus**

La circolare in commento inizia la verifica sulla configurabilità di un *trust*-Onlus ricordando che, secondo la legge istitutiva della qualifica fiscale di Onlus, si prevede espressamente che, possono assumere tale attribuzione oltre alle associazioni, ai comitati, alle fondazioni e alle società cooperative, "*gli altri enti di carattere privato*" con o senza personalità giuridica, intendendo con ciò (proprio perché trattasi di acquisizione di una mera qualifica di carattere fiscale), tutte le organizzazioni aventi autonoma soggettività sotto il profilo tributario, a prescindere dalla forma giuridica assunta e dalla qualificazione delle stesse agli effetti civilistici.

In riferimento ai *trust*, la presenza di un'autonoma soggettività tributaria sarà riscontrabile giuridicamente solo nell'ipotesi in cui si verifichino precise circostanze<sup>14</sup>:

➡ i beni vincolati nel *trust* costituiscano una massa distinta e separata rispetto al patrimonio del disponente, del *trustee* e del beneficiario;

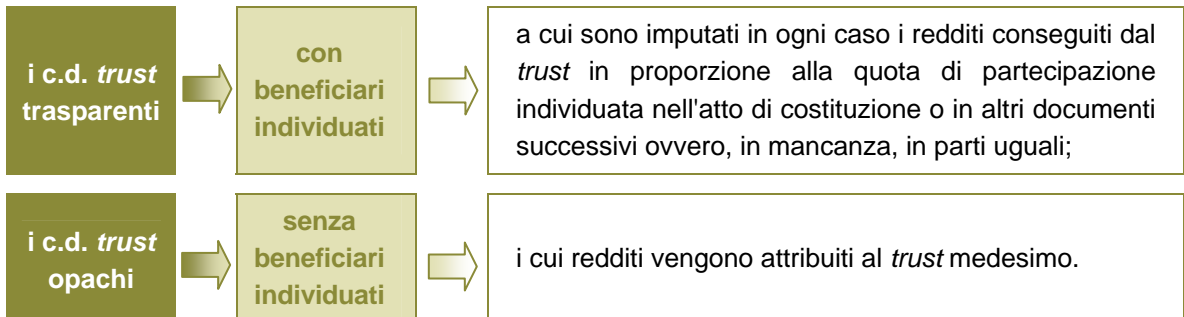
<sup>14</sup> L'istituto del *trust*, sebbene largamente diffuso nella prassi interna, non trova nel nostro ordinamento una disciplina organica. In merito, quindi, al riconoscimento dell'istituto in esame ed ai suoi profili civilistici si deve richiamare la L. n.364/89, di ratifica della Convenzione de L'Aja del 1° luglio 1985. Ai sensi della citata Convenzione per *trust* si intendono i rapporti giuridici istituiti da una persona, il disponente (*settlor*), con atto tra vivi o *mortis causa*, qualora dei beni siano stati posti sotto il controllo di un *trustee* nell'interesse di un beneficiario o per un fine determinato. La convenzione de L'Aja non dispone sul trattamento fiscale del *trust*, il quale rientra nelle competenze dei singoli Stati (art. 19).



- ⇒ i beni vincolati nel *trust* siano intestati al *trustee* o ad altro soggetto per conto del *trustee*;
- ⇒ il *trustee* sia tenuto ad amministrare, gestire e disporre dei beni in *trust* secondo le indicazioni dettate nell'atto istitutivo del *trust* e nel rispetto della legge;
- ⇒ il *trustee* sia tenuto a rendere conto della gestione.

Solo in presenza degli elementi sopra individuati può ravvisarsi nel *trust* un autonomo soggetto passivo Ires ai sensi dell'art.73 del Tuir.

Ai fini dell'imposizione dei redditi la norma richiamata distingue due tipologie di *trust*:



Il sistema di tassazione proprio dei *trust* "trasparenti" – nel quale gli effettivi possessori del reddito sono i beneficiari, in capo ai quali i proventi sono tassati quali redditi di capitale – risulta assolutamente incompatibile con le modalità impositive proprie delle Onlus, che presuppongono l'imputazione direttamente ed esclusivamente in capo all'organizzazione. Un eventuale riconoscimento della qualifica di Onlus per il *trust* trasparente comporterebbe, infatti, che a beneficiare del regime fiscale di favore (detassazione dei proventi derivanti dalle attività istituzionali e connesse) sarebbe un soggetto diverso rispetto all'organizzazione che svolge l'attività di utilità sociale.

🍷 In simili circostanze, pertanto, il riconoscimento della qualifica di Onlus non può che essere precluso.

Diverso discorso va invece affrontato riguardo al *trust* opaco, che produce un reddito che viene imputato direttamente ed interamente al *trust* stesso ed assoggettato a tassazione in capo a quest'ultimo. Secondo quanto valutato dall'Amministrazione Finanziaria, un simile regime appare compatibile con il regime fiscale di favore previsto per le Onlus che presuppone l'imputabilità dei redditi dell'organizzazione che ottiene il riconoscimento, direttamente ed esclusivamente in capo alla stessa che dovrà inoltre impiegare tutti gli utili e gli avanzi di gestione esclusivamente per la realizzazione delle attività istituzionali e quelle ad esse direttamente connesse.

Da ciò consegue che, sotto tale profilo, non sussistono preclusioni al riconoscimento della qualifica di Onlus in capo ai *trust* opachi a patto che questi, sia al momento del riconoscimento, che durante tutta la vita, siano totalmente privi di beneficiari di reddito individuati.

Stante la riscontrata soggettività tributaria autonoma dei *trust* opachi, questi devono soddisfare però anche il secondo presupposto necessario al fine del legittimo riconoscimento della qualifica di Onlus: dovrà essere, infatti, verificato il possesso di tutti i requisiti prescritti dall'articolo 10 del D.Lgs. n.460/97 e la compatibilità con essi dello statuto e dell'atto costitutivo del *trust* stesso, che deve essere redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata. Unica eccezione a riguardo è ammessa in riferimento alla clausola di cui all'art.10, co.1, lett.h) laddove si prescrive la necessaria presenza di un ordinamento democratico e una disciplina uniforme del rapporto associativo, circostanza questa inapplicabile alla realtà del *trust* che non si sostanzia in un rapporto a struttura associativa (eccezione questa tra l'altro ammessa a norma del comma 7 della medesima norma e per le medesime ragioni in riferimento alle fondazioni che assumono la qualifica di Onlus).

È importante segnalare che, riguardo a questa specifica questione, si era espressa con precedente [atto di indirizzo del 25 maggio 2011](#) l'Agenzia per il Terzo settore. Quest'ultima però, ad avviso di chi scrive, era troppo frettolosamente giunta alla conclusione per cui era da considerarsi legittimo un indistinto riconoscimento a qualunque tipologia di *trust* della qualifica di Onlus. A tal proposito le Entrate, con la circolare in commento, hanno fatto un importante e indispensabile passo ulteriore, differenziando le due tipologie di *trust* ricordate attraverso un'analisi attenta e assolutamente condivisibile che è conseguentemente da preferire per la finezza e la validità giuridica.

### **Partecipazione di una Onlus in un'impresa sociale**

In conclusione l'Agenzia delle Entrate chiarisce un ulteriore aspetto che dà pienamente il segno della rinnovata concezione assunta rispetto all'intero panorama del Terzo settore, intervenendo sulla questione della possibile partecipazione di una Onlus nel capitale di un'impresa sociale di cui al D.Lgs. n.155/06.

Ai sensi dell'art.1 del D.Lgs. n.155/06, possono conseguire la qualifica di impresa sociale:

*"le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale".*

#### **La novità introdotta dal decreto citato, consiste**

non solo nell'aver previsto esplicitamente la possibilità per associazioni e fondazioni di svolgere un'attività istituzionale di carattere commerciale;

ma anche quella di aver consentito a soggetti aventi natura societaria e, quindi, tipicamente connotati dallo svolgimento di un'attività lucrativa, di perseguire il solo lucro oggettivo precludendo ai medesimi quello soggettivo.

Tra i vincoli specifici che la legge pone alla costituzione di un'impresa che acquisisca la qualifica di impresa sociale, ritroviamo anche l'esistenza dell'obbligo di operare in uno dei settori di attività indicati<sup>15</sup> ovvero di finalizzare l'attività di impresa al reinserimento lavorativo di soggetti svantaggiati, di destinare gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria, ad incremento del patrimonio o di devolverli a favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale, associazioni, comitati, fondazioni ed enti ecclesiastici con il divieto quindi di distribuirli.

I requisiti appena indicati risultano, ad avviso dell'Agenzia, assolutamente conciliabili con le clausole previste dalla specifica disciplina in materia di Onlus, e la perfetta compatibilità tra di esse può pertanto essere ritenuta idonea a fornire adeguate garanzie atte ad evitare eventuali comportamenti elusivi derivanti dalla partecipazione in una impresa sociale.

### **Conclusioni**

La scelta di aprire senza più remore all'esercizio di attività qualificabili come di impresa da parte di soggetti operanti nel Terzo settore, è il chiaro sintomo della presa di coscienza, anche da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che il mutamento che si sta realizzando nell'intero settore è sempre più nella direzione della prevalenza di iniziative assunte da parte di enti non lucrativi finalizzate alla produzione di beni e servizi che soddisfino i bisogni della comunità, e ciò è fatto con una connotazione tipicamente

<sup>15</sup> Cfr. art.2, D.Lgs. n.155/06.

imprenditoriale e tendente a ricoprire con i ricavi i costi di produzione senza però mai abbandonare il rispetto del divieto di distribuzione diretta e indiretta di utili di gestione. Anche l'Amministrazione, con atti quali la C.M. n.38 in commento, non fanno altro che certificare l'esistenza di una nuova concezione di Terzo settore al passo con i tempi, che vede quale presupposto imprescindibile ed irrinunciabile il rispetto del vincolo dell'assenza di lucro soggettivo da parte degli operatori avvantaggiati dal punto di vista fiscale, ma consente loro allo stesso tempo di operare in maniera concreta ed efficace nella comunità sociale attraverso meccanismi improntati al criterio di economicità dell'azione. È questa la chiave con cui devono essere letti tutti i chiarimenti contenuti nella circolare in analisi.

**GIORNATA DI STUDIO**  
SETTEMBRE - OTTOBRE 2011

*Aggiornato con  
il maxi emendamento  
alla manovra*

**GUIDA ALLE  
MANOVRE  
FISCALI D'ESTATE**

**ACCEDE AL SITO**

SEDI:  
Incontro di 1 giornata

BOLOGNA	PALERMO
CAGLIARI	PERUGIA
FIRENZE	PESARO
GENOVA	ROMA
MILANO	TORINO
NAPOLI	UDINE
PADOVA	VERONA

INFO: Tel. 045.8201828  
e-mail: [convegni@euroconference.it](mailto:convegni@euroconference.it)

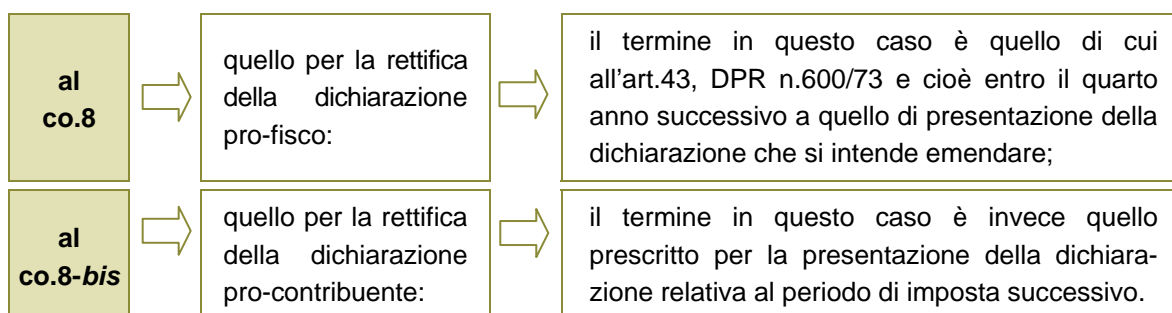
Gruppo **EUROCONFERENCE®**  
costruiamo competenze



## L'emendabilità della dichiarazione pro-contribuente: considerazioni sul limite temporale

### I riferimenti normativi

È tuttora controversa ed ampiamente dibattuta la questione se sia possibile emendare la dichiarazione tributaria nel caso in cui il dichiarante intenda far valere errori commessi nella redazione della stessa, per sottrarsi ad un'esposizione debitoria riscontrata eccedente il legalmente dovuto, dopo il decorso del termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo (co.8-*bis* dell'art.2, DPR n.322/98). Il dubbio nasce dal fatto che la norma (art.2, DPR n.322/98), nella sua attuale versione, fissa due termini:



In altri termini, il limite temporale sancito dal co.8-*bis* deve essere inteso nel senso di una preclusione *tout court*, oppure la legittimità del termine decadenziale trova il proprio limite nella tutela del contribuente che non deve essere troppo penalizzato per l'errore commesso?

### L'orientamento della giurisprudenza

Va al riguardo premesso che in dottrina ed in giurisprudenza si è a lungo discusso in ordine alla possibilità che la dichiarazione fosse emendabile a favore del contribuente. Sul tema, in giurisprudenza, si erano formati due diversi orientamenti.

Dichiarazione non emendabile	Dichiarazione emendabile
Cass., sez. I Civ., sent. n.6957 del 25/07/97	Cass., sez. I Civ., sent. n.3080 del 09/04/97
Cass., sez. Trib., sent. n.10055 del 01/08/00	Cass., sez. I Civ., sent. n.1088 del 09/02/99
Cass. Civile, sez. I, sent. n.8642 del 12/08/93	
Cass. Civile, sez. I, sent. n.7904 del 28/09/94	

**Il primo**, maggioritario, muovendo dall'affermazione che le dichiarazioni fiscali dei contribuenti, costituendo il momento di avvio di un procedimento di diritto pubblico volto all'accertamento del concreto contenuto dei rapporti tributari ai quali si riferiscono, nell'ottica di un razionale conseguimento di risultati di stabilità concludeva nel senso di una sostanziale irretrattabilità, atteso che le dichiarazioni comportano l'automatismo di effetti propri degli atti giuridici e perciò devono ritenersi assoggettate a vincoli di forma e di tempo. Ne discende che, al di fuori delle ipotesi di errori materiali e/o di calcolo, desumibili *ab intrinseco* dal testo dell'atto e, pertanto, non implicanti una vera e propria rettifica, le dichiarazioni fiscali possono essere emendate esclusivamente entro i termini normativamente previsti.

La rigidità del principio enunciato trovava, tuttavia, un'attenuazione nella riconosciuta possibilità del diritto al rimborso, ovvero di opposizione ai provvedimenti impositivi dell'Amministrazione Finanziaria intesi a far valere una maggiore pretesa tributaria. Il **secondo** orientamento, minoritario, affermava l'emendabilità della dichiarazione affetta da errori, anche non materiali e di calcolo, sul presupposto che la stessa non ha valore confessorio o costitutivo del debito di imposta, dovendosi, invece, ritenere l'atto iniziale di un procedimento amministrativo volto all'accertamento ed alla riscossione dei tributi legalmente dovuti, a condizione che la rettifica venga operata entro ragionevoli limiti di tempo. In dottrina, pur nella comune premessa che la dichiarazione integra un'esternazione di scienza sui fatti dichiarati, si sono a lungo contrapposte due linee di tendenza:

- 1 → la duplice necessità di proporzionare il carico fiscale alla capacità contributiva del contribuente e dell'osservanza dei principi di buona fede e correttezza nei rapporti fra contribuente ed Amministrazione Finanziaria deponeva a favore della ritrattabilità della dichiarazione;
- 2 → la necessità di dare stabilità, quanto più possibile immediata, ai rapporti tributari, idonea a garantire all'Amministrazione Finanziaria certezza sull'andamento e sull'entità delle entrate fiscali, negava in radice la possibilità di emendare la dichiarazione.

L'orientamento dottrinale, tuttavia, si è nel tempo uniformato nel ritenere senz'altro rimovibili gli effetti di una dichiarazione che siano frutto di errori – siano essi di fatto o di diritto, testuali o extratestuali – sul rilievo che la dichiarazione dei redditi ha natura di dichiarazione di scienza, non assimilabile alla confessione ed alla dichiarazione di volontà, e per questo motivo devono ritenersi irrettrabili unicamente quelle dichiarazioni riferite a rapporti tributari ormai esauriti per effetto del trascorrere del tempo.

La questione è stata composta dalla Corte di Cassazione, che a SS.UU., nella sentenza n.15063 del 25 ottobre 2002, in relazione alla normativa applicabile alla situazione controversa *ratione temporis* (art.9, DPR n.600/73), attingendo ai principi costituzionali della capacità contributiva (art.53, co.1, Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art.97, co.1, Cost.), ha affermato che:

- la dichiarazione è emendabile pro-contribuente;
- il termine entro cui compiere tale operazione corrisponde al termine decadenziale ex art.43 a prescindere dalla natura giuridica dell'errore commesso.

#### [Cassazione S.U., sent. n. 15063/02](#)

La sentenza ha, fra le tesi in contrasto, ritenuto corretta ed accettabile, in particolare in relazione alla normativa applicabile alla situazione controversa *ratione temporis*, quella che afferma, in linea di principio, emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico. ... la riscontrabilità di una ... possibilità di rettificare o di ritirare, in tutto od in parte, la dichiarazione dei redditi non può non essere fatta discendere e dalla relativa natura di atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio ... e dal fatto che essa non costituisce il titolo dell'obbligazione tributaria, ma integra un momento dell'iter procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione ... e dalla considerazione che si rivelerebbe difficilmente compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art.53, co.1, Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art.97, co.1, Cost.) un sistema legislativo che, radicalmente negando la rettificabilità della dichiarazione, si proponesse di sottoporre il contribuente dichiarante, sulla base di tale atto, ad un prelievo fiscale sostanzialmente ingiusto e legalmente indebito.

Dello stesso tenore, la successiva pronuncia resa dalla Cassazione a Sezioni Unite (sent. n.17394/02), così come, in tempi più recenti il medesimo principio è stato ribadito dalla Sezione Tributaria Civile della Corte di Cassazione in seno alla propria sentenza n.21457/09.

#### Cassazione S.U., sent. n.17394/02

Nelle come sopra ritenute ritrattabilità ed emendabilità delle dichiarazioni dei redditi, restano da individuare i limiti temporali entro i quali può essere dato al contribuente dichiarante di far valere gli errori e le inesattezze compiuti in proprio danno nella redazione dell'atto.

Al riguardo deve affermarsi che i limiti in questione ... possono essere correlati unicamente ai termini stabiliti, rispettivamente, nell'art.38, co.1, DPR n.602/73, per l'esperimento dinanzi all'Amministrazione Finanziaria, prima, ed alle commissioni tributarie, poi, della domanda di ripetizione degli importi dei tributi pagati in versamento diretto, e nella disciplina del contenzioso tributario per contestare gli atti impositivi per il tramite dei quali gli uffici finanziari abbiano proceduto alla liquidazione delle imposte riscontrate dovute in base alla dichiarazione ed all'avvio della relativa riscossione.

#### Cassazione, sent. n.21457/09

Invero, l'emendabilità della dichiarazione erronea che abbia comportato per il contribuente oneri diversi e più gravosi di quelli che, in base alla legge, devono restare a suo carico, non è sottoposta al limite temporale di cui al menzionato DPR n.633/72, art.37, co.5 e 6 che riguarda la rimozione di omissioni o l'eliminazione di errori suscettibili di determinare un pregiudizio per l'erario, ma la rettifica di dichiarazioni oggettivamente errate e quindi idonee a pregiudicare il dichiarante.

### **L'interpretazione estensiva delle più recenti pronunce**

Si pone a questo punto il problema di valutare se il termine di un anno per la rettifica della dichiarazione pro-contribuente, introdotto con decorrenza 1/01/02 dall'art.2 del DPR n.435/01, abbia valenza assoluta ovvero possa essere superato. In altri termini, ci si chiede se la pronuncia resa a Sezioni Unite dalla Corte di Cassazione e così anche le numerose pronunce successive rese in senso conforme siano o meno tuttora attuali attesa la previsione normativa di cui al co.8-*bis* dell'art.2, DPR n.322/98.

Ed invero, la giurisprudenza più recente, anche di merito, riportandosi al principio espresso dalla Cassazione a Sezioni Unite nella propria sentenza n.15063/02, ed in ossequio al principio di parità e bilanciamento dei rapporti Fisco-contribuente ([Cass. sent. n.21944/07](#)), si è espressa nel senso di ritenere che il termine di un anno consentirebbe di generare crediti immediatamente compensabili, ma ciò non osterebbe alla rettificabilità della dichiarazione pro-contribuente anche oltre tale termine.

#### CTP di Forlì, sez. IV, n. 114/07

La modificabilità della dichiarazione dei redditi dei contribuenti, a seguito di fatti acquisiti dopo la presentazione, costituisce un giusto recepimento, in quanto, non essendo la dichiarazione stessa atto negoziale, ma semplice esposizione di fatti tributari non consistente in unica o sola fonte dell'obbligazione tributaria. L'interpretazione dell'art.2, commi 8 e 8 bis del DPR n.322/98 appare accoglibile nel senso che il contribuente è tenuto a rispettare il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo di imposta successivo, solo nel caso in cui intenda avvalersi della compensazione ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. n.241/97, mentre, di contro, se intende richiedere il rimborso di somme non dovute, per le ragioni che riterrà opportuno avanzare, ha l'obbligo di presentare la rettifica entro i termini previsti dall'art. 43 del DPR 600/73, e con le modalità di cui al comma 8 del citato art. 2.

Particolare menzione merita la sentenza n.66/06/09 pronunciata il 22 aprile 2009 dalla sesta sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Modena, espressione di una valutazione logico-sistematica basata sul principio giuridico *lex specialis derogat legi* generali laddove:

**per legge generale**

▼  
sarà da intendersi quella che consente la correzione dell'errore nel termine più ampio;

**mentre speciale**

▼  
sarà quella che consente la correzione entro il più breve termine quando il contribuente voglia avvalersi del diritto alla compensazione.

Di talché, il canone interpretativo della specialità permette di evitare l'assoggettamento delle specifiche fattispecie alle due contrastanti discipline temporali recate dai commi 8 e 8-bis, dell'art.2, DPR n.322/98, così riconducendo a ragionevolezza l'intera disciplina.

**[CTP di Modena, sez. VI, n.66/09](#)**

Con l'introduzione dell'art.2, co.8-bis, del DPR n.322/98, aggiunto dall'art.2 del DPR n.435/01, il Legislatore ha all'evidenza voluto riconoscere al contribuente il diritto di compensare il credito dovuto all'errore contenuto nella dichiarazione con il debito fiscale e però temporalmente delimitandolo a non oltre il termine fissato per la presentazione della dichiarazione successiva. Ad avviso della Commissione, al contribuente che non intenda avvalersi della facoltà di compensazione dovrà invece riconoscersi il più generale diritto di correggere l'errore entro anni cinque ai sensi dell'art.2, co.8, del DPR n.322/98 sempre aggiunto dal medesimo art. 2 del DPR n.435/01 (*rectius*, l'art.2, co.8, del DPR n.322/98 fa riferimento ai termini stabiliti per l'accertamento dall'art.43 del DPR n.600/73 – 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione).

Più di recente, la Commissione Tributaria di Milano, Sez. XVI, nella propria sentenza n.21 del 26/01/11, esaminando la questione relativa alla legittimità della presentazione nell'anno 2006 di una dichiarazione integrativa riferita all'anno 2003 al fine di esporre una maggiore perdita, riprende il principio sancito dalla Cassazione e Sezioni Unite nella propria sentenza n.15063/02, per concludere nel senso della rettificabilità, dovendosi collocare la fattispecie in questione nella previsione del comma 8.

**[CTP di Milano, sent. n. 21/11](#)**

Come è noto, l'emendabilità della dichiarazione è disciplinata dall'art.2, commi 8 e 8-bis, del DPR n.322/98. Il predetto comma 8 stabilisce la possibilità di rettificare errori ed omissioni, con applicazione di sanzioni, entro il termine di decadenza dell'azione di accertamento. In questo caso la norma parla di errori ed omissioni, i quali, evidentemente, possono risultare sia a favore che a sfavore del contribuente. L'errore è comunque errore e, come tale, deve essere incasellato nel comma 8 e non nel comma 8 bis.

**[CTR Veneto del n. 63/21/11 del 17/05/11](#)**

La sentenza, pronunciandosi in merito alla legittimità di una dichiarazione integrativa in *melius* (relativa all'anno di imposta 2003), prodotta nei termini di cui al comma 8, riportandosi alla sentenza n.4776/11 della Corte di Cassazione, ha affermato: La Corte di Cassazione ha stabilito che la dichiarazione dei redditi affetta da errore, secondo il DPR n.600/73 è emendabile e ritrattabile senza limiti temporali quando dalla stessa derivino, per il dichiarante, oneri contribuiti più gravosi di quelli stabiliti per legge. La Corte di Cassazione sostiene che un sistema legislativo che intendesse negare in radice tale possibilità darebbe luogo ad un prelievo fiscale indebito e pertanto non compatibile con i principi

costituzionali di cui agli artt. 53 e 97 Cost. Per non violare il sistema costituzionale la Corte ha ribadito l'assoluta necessità della rettificabilità della dichiarazione evitando di dar vita ad un prelievo fiscale indebito. La Corte ha ritenuto così emendabile la dichiarazione affetta da errori, di fatto o di diritto, commessi in danno o a favore del contribuente nel termine fissato dall'art. 43 del DPR n.600/73 e cioè entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione come è avvenuto nel caso che si esamina.

Dalla giurisprudenza di merito qui citata, è lecito cogliere una lettura del principio sancito dalla Corte di Cassazione, già a partire dalla sentenza n.15063/02, che, sul presupposto della parità dei diritti fisco-contribuente, in ossequio ai principi inderogabili della capacità contributiva e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa, legittima l'emendabilità della dichiarazione fiscale, sia a favore, sia a sfavore, nei termini di cui all'art.43, DPR n.600/73.

Né può negarsi, nell'ottica di un'esigenza di deflazione del contenzioso tributario e sulla base dei principi sanciti dallo Statuto del Contribuente (in particolare, dall'art.10), nonché sulla base di una valutazione logico-sistematica in funzione del principio di buona fede e della tutela dell'affidamento del contribuente, del quale l'emendabilità della dichiarazione è espressione, che un chiarimento legislativo in tal senso gioverebbe tanto alle ragioni dell'erario, quanto a quelle del contribuente.

**MASTER BREVE 13<sup>A</sup>** OTTOBRE 2011 - APRILE 2012

**La consulenza per lo sviluppo e la tutela dell'attività d'impresa**  
**Aggiornamento professionale e pianificazione fiscale 2011-2012**

IL PROGRAMMA TIENE CONTO DI TUTTA L'EVOLUZIONE NORMATIVA IN CORSO

ACCEDI AL SITO

Gruppo **EUROCONFERENCE**  
costruiamo competenze

Per info:  
www.euroconference.it  
mail: masterbreve@euroconference.it  
tel. 045 8201828





### ***Non è sanzionabile il mancato versamento derivante da temporanea assenza di liquidità e da obiettive condizioni di incertezza sull'ambito di applicazione della norma***

#### **Premessa**

Come noto, i termini fissati dal Legislatore per il pagamento delle somme dovute al Fisco sono piuttosto rigidi e la sanzione per tardivo versamento è applicabile anche se il contribuente paga l'imposta con un solo giorno di ritardo. Tuttavia, secondo la recentissima [sentenza n.540 della Commissione Tributaria Regionale di Roma](#), pronunciata il 12 luglio 2011:

non è sanzionabile il contribuente che non abbia versato le somme dovute per temporanea mancanza di liquidità; a maggior ragione se lo stesso è stato indotto in errore da Circolari e Risoluzioni dell'Amministrazione Finanziaria inerenti la portata e l'ambito di applicazione di determinate norme.

Questa, in estrema sintesi, la decisione che è stata emessa nei confronti di una nota associazione calcistica - l'A.S. Roma calcio - e che, a quanto consta, si inserisce in un panorama giurisprudenziale non ancora consolidato.

Di seguito, dopo la ricostruzione dei fatti di causa, si procederà al commento della pronuncia in rassegna, soffermandosi sul quadro normativo di riferimento ed esaminando le cause di non punibilità per la violazione (di carattere amministrativo) di norme tributarie prese in considerazione dai giudici nella risoluzione della controversia.

#### **I fatti di causa**

La contribuente riceveva la cartella di pagamento relativa al mancato versamento nei termini della seconda rata dell'importo dovuto a seguito della presentazione della dichiarazione integrativa per gli anni pregressi (ex art.8, L. n.289/02)<sup>16</sup>, diretta alla definizione delle violazioni commesse in materia di Ires, Iva ed Irap.

Tale cartella - comprensiva di sanzioni ed interessi - veniva impugnata dalla A.S. Roma calcio innanzi al giudice di primo grado, sostenendo che l'importo della seconda rata relativa al condono tributario a cui aveva aderito, non era stato versato nei termini per mancanza di liquidità. La contribuente faceva altresì osservare che, in ogni caso, il suddetto importo era stato successivamente pagato avvalendosi dell'art.2, co.45 della L. n.350/03; norma, questa, che aveva previsto la riapertura dei termini per le definizioni agevolate senza l'irrogazione della sanzione del 30% (altrimenti applicabile)<sup>17</sup> e che - secondo la ricorrente - trovava spazio nella causa in oggetto, anche conformemente all'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. n.7/E/04.

Il giudice di primo grado - avvalorando la tesi dell'Ufficio impositore - respingeva il ricorso della società sportiva, rilevando che la norma sulla riapertura dei termini non poteva essere applicata al caso in contestazione, in quanto riguardava solo le ipotesi di ritardati

<sup>16</sup> Tale norma prevedeva l'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi (c.d. integrativa semplice), che consentiva di presentare appunto una dichiarazione integrativa in luogo di quelle precedentemente omesse, ovvero per rettificare in aumento le dichiarazioni già presentate.

<sup>17</sup> Ai sensi dell'art.13 del D.Lgs. n.471/97, in caso di mancata esecuzione - in tutto o in parte - alle prescritte scadenze, dei versamenti previsti dalle singole leggi d'imposta, si applica la sanzione pari al 30% di ogni importo non versato.

od omessi versamenti (art. 9-bis, L. n. 289/02)<sup>18</sup> e non anche la definizione delle violazioni (art.8, L. n.289/02).

La contribuente, ritenendo la decisione illegittima e non conforme ai principi interpretativi forniti dalla stessa Amministrazione Finanziaria, impugnava quindi la sentenza di primo grado innanzi al giudice regionale. L'Ufficio si costituiva in giudizio facendo osservare che, pur ritenendo invalido il condono, aveva proceduto allo sgravio delle somme versate a titolo d'imposta, ritenendo invece comunque dovute le somme a titolo di sanzione.

### La decisione della Commissione

I giudici di secondo grado investiti della questione, nella decisione in rassegna, preliminarmente specificano che:

- il *thema decidendum* deve essere “*circoscritto all'esame degli importi iscritti a ruolo a titolo di sanzione ed interessi*”;
- è irrilevante “*risolvere il dibattuto dilemma tra le parti [...] consistente nella estendibilità della norma di cui all'art.2 comma 45 della L. n.350/03 di cui si è avvalso il contribuente [...] sulla definizione degli imponibili progressi*” (art. 8 cit.);
- occorre, piuttosto, “*procedere alla valutazione del comportamento complessivo del contribuente*”.

Sulla base di tali premesse, la CTR fornisce una motivazione che, seppur incentrata alla “*valutazione complessiva del contribuente*”, può essere distinta in due parti.

#### 1

Innanzitutto la CTR fa osservare che la proliferazione e l'intrecciarsi di norme e decreti in materia di condono costituisce “*prova dell'incolpevole comportamento assunto dal contribuente in ordine alla successiva domanda di sanatoria ex art.2 comma 45 L. 350/2003*”, il quale - appunto - ha manifestato “*la chiara volontà di definire il ritardato versamento*”. Tanto è vero che sul condono tributario erano stati emanati diversi provvedimenti legislativi e “*ben 16 tra circolari e risoluzioni*” sulla proroga dei termini di presentazione delle dichiarazioni integrative e dei versamenti che possono aver indotto la contribuente “*in una errata interpretazione della legge agevolativa*”. In particolare, tra quei documenti di prassi emanati dall'Agenzia delle Entrate, la [C.M. n.7/E/04](#) - alla quale, appunto, la contribuente ha fatto affidamento - “*ha contribuito in maniera decisiva ad indurre il contribuente alla presentazione della nuova dichiarazione integrativa e ad effettuare i relativi versamenti*”<sup>19</sup>.

Pertanto, secondo i giudici della CTR ricorrono le condizioni per l'applicabilità della causa di non punibilità relativa all'errore sulla norma tributaria per obiettive condizioni di incertezza, così come disciplinata dal combinato disposto degli artt. 8 D.Lgs. n.546/92; 6, co.2 D.Lgs. n.472/97 e 10, co.2 L. n.212/00.

#### 2

Inoltre la CTR, preso atto che l'Ufficio ha comunque incassato, a seguito della dichiarazione integrativa presentata dalla contribuente (ex art.9-bis cit. come richiamato dall'art. 2, co.45 cit.), le imposte (e relativi interessi) della rata omessa, afferma che il contribuente può essere esonerato da sanzioni e interessi ulteriori per il tardivo versamento della seconda rata di condono:

<sup>18</sup> Tale norma consentiva la definizione agevolata dei ritardati ed omessi versamenti delle imposte o ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali per le quali, appunto, il termine di versamento era scaduto.

<sup>19</sup> La C.M. n. 7/E/04 afferma che l'art.2, co.45 cit. “*estende l'ambito applicativo dell'art. 9-bis, commi 1 e 2, alle violazioni concernenti i pagamenti delle imposte e delle ritenute dovute alla data del 1° gennaio 2004. Pertanto, i contribuenti [...] hanno facoltà di sanare gli omessi, carenti o tardivi versamenti dovuti [...], effettuando il relativo pagamento, senza sanzioni*”.

*“in considerazione ulteriore che l’ingente somma non versata tempestivamente ben può costituire la forza maggiore di cui all’art.6, co.5, D.Lgs. n.472/97 determinata dalla mancanza temporanea di liquidità che ha colpito l’associazione sportiva”.*

Sulla base di queste considerazioni, i giudici della CTR hanno accolto l’appello presentato dalla A.S. Roma calcio, annullando la cartella di pagamento impugnata relativamente alle iscrizioni a ruolo di sanzioni ed interessi.

### **L’obiettivo incertezza sulla portata della norma quale causa di non punibilità**

Come noto, il diritto tributario rappresenta il comparto normativo caratterizzato dai maggiori elementi di incertezza; basti pensare all’eccessiva e frenetica produzione di leggi e regolamenti, cui fanno seguito circolari esplicative e risoluzioni dell’Amministrazione Finanziaria, nonché diversi orientamenti giurisprudenziali.

A fronte di tali problematiche, il Legislatore ha codificato specifiche disposizioni che, in presenza di situazioni di obiettiva incertezza sulla portata applicativa della normativa fiscale, hanno una funzione “scusante” che impedisce l’applicazione delle relative sanzioni amministrative.

Ed è proprio ad alcune di tali disposizioni che i giudici della CTR hanno fatto riferimento nella decisione in rassegna, e precisamente:

all’art. 8 D.Lgs. n.546/92	⇒	che attribuisce agli organi giurisdizionali tributari il potere-dovere di disapplicare le sanzioni non penali quando sussistano obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito applicativo della norma fiscale;
all’art.6, co.2, D.Lgs. n.472/97	⇒	che segnala alcuni casi in cui può trovare spazio l’errore sul precetto per obiettive (e non, quindi, soggettive) condizioni di incertezza sull’applicabilità delle norme, come ad esempio nel caso di indeterminatezza delle richieste di informazioni da parte del Fisco o dei modelli per la dichiarazione dei redditi <sup>20</sup> ;
all’art.10, co.2, L. n.212/00	⇒	ai sensi del quale non possono essere irrogate sanzioni al contribuente che si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell’Amministrazione Finanziaria che, appunto, hanno (seppur involontariamente) indotto in errore o comunque disorientato il contribuente.

In ragione delle norme sopraindicate, dunque, appare evidente l’importanza del concetto di “*obiettiva condizione di incertezza*” sulla portata e sull’ambito applicativo della norma tributaria violata.

Precisando che l’ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile (art.6, co.4 D.Lgs. n.472/97) dall’analisi delle principali pronunce giurisprudenziali nonché dei chiarimenti ministeriali sul tema, l’esimente dell’obiettiva incertezza può essere individuata nelle seguenti situazioni<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> In questi termini, del resto, si esprime l’Agenzia delle Entrate con la C.M. n.180/E/98.

<sup>21</sup> A mero titolo esemplificativo, il riferimento è alle pronunce della Corte di Cassazione nn. 14476/04, 17515/02, 13482/01, 11233/01, nonché alla recentissima sentenza della CTP di Vicenza, n.1/11; per i chiarimenti ministeriali, invece, si rinvia alla C.M. n.98/E/96 e alla C.M. n.180/E/98.

## IPOTESI DI OBIETTIVA CONDIZIONE DI INCERTEZZA

- ➔ esistenza di precedenti pronunce giurisprudenziali in contrasto fra loro
- ➔ orientamenti amministrativi poco chiari, contraddittori o fra loro in contrasto
- ➔ inesistenza di orientamenti ed indicazioni da parte dell'Amministrazione Finanziaria
- ➔ riconoscimento dell'incertezza da parte del Legislatore con norma di interpretazione autentica
- ➔ dubbi interpretativi in merito a novità legislative
- ➔ formulazione ambigua, equivoca o comunque contraddittoria della norma
- ➔ norme fra loro in contrasto
- ➔ conformità del contribuente alle circolari o alle indicazioni dell'Amministrazione Finanziaria
- ➔ mutamenti di indirizzo dell'Amministrazione Finanziaria rispetto a precedenti posizioni

Occorre inoltre considerare che, in merito alla causa giustificativa in argomento, si distingue tra due criteri:

### quello "oggettivo"

secondo il quale è necessario che l'incertezza sia generale, concreta, riscontrabile e ben determinata (nel senso che ogni soggetto, nel momento dell'applicazione della norma, sia costretto a riconoscerne l'impossibilità di una rapida comprensione);

### e quello "soggettivo"

per il quale non si può prescindere dalla buona fede del singolo, tenendo quindi conto anche delle particolari condizioni soggettive personali che possono aver viziato il procedimento di formazione della comprensione della disposizione violata.

In considerazione di quanto finora esposto, è evidente la complessità che può assumere la valutazione relativa all'esistenza o inesistenza dell'esimente in discussione. Tuttavia, nella sentenza in rassegna, i giudici - pur senza entrare nel merito della questione circa la pluralità delle norme (e delle interpretazioni ministeriali) che si sono susseguite in materia di condono tributario (L. n.289/02) - non hanno dubbi ad affermare che è ravvisabile un'obiettiva condizione di incertezza idonea ad escludere, nei confronti della contribuente, l'applicazione delle sanzioni relative al tardivo versamento della seconda rata del condono, per il solo fatto che la stessa *"ha fatto affidamento alle disposizioni di cui alla citata C.M. n.7/E/04"*.

### La mancanza di liquidità quale forza maggiore che esclude la punibilità

Passando ora alla seconda parte della motivazione, l'attenzione del lettore deve spostarsi su una diversa causa di non punibilità, ovvero quella dettata dall'art.6, co.5 D.Lgs. n.472/97. Tale norma, infatti, dispone che non è punibile con sanzioni tributarie *"chi ha commesso il fatto per forza maggiore"*, senza tuttavia precisare la portata della nozione di *"forza maggiore"*<sup>22</sup>.

Tradizionalmente la forza maggiore viene definita come un'energia esterna contro cui l'individuo non è in grado di resistere, che costringe quest'ultimo a compiere un'azione che esula dalla propria volontà e determinazione<sup>23</sup>.

🌿 Pertanto, sono riconducibili all'esimente in argomento tutti quegli eventi eccezionali, di origine naturalistica ovvero umana, che impediscono al contribuente l'adempimento di obblighi di legge<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> Sebbene tale concetto venga richiamato dal Legislatore in diversi contesti normativi - primo fra tutti l'art. 45 cod. pen - in nessun caso si rinviene una definizione (cfr. anche artt. 132 e 1785 cod. civ., e art. 395 cod. proc. civ.).

<sup>23</sup> In tal senso G. Fiandaca - E. Musco, *Diritto Penale - parte generale*, Bologna, 2001, p. 193.

<sup>24</sup> Si pensi alle calamità naturali (terremoti, alluvioni, ecc.) o a fatti imprevedibili ed inevitabili di terzi (scioperi di uffici amministrativi, furti, ecc.).

Trattasi cioè di circostanze che implicano l'impossibilità materiale di osservare una norma e - proprio per questo motivo, se debitamente provate<sup>25</sup> - escludono qualsiasi forma di responsabilità in capo all'agente.



Occorre a questo punto domandarsi se è configurabile la forza maggiore nel caso di mancanza temporanea di liquidità (crisi finanziaria) del contribuente; ovvero se quest'ultimo possa legittimamente giustificare l'omesso versamento delle imposte dimostrando di essersi trovato in difficoltà finanziarie tali da non poter adempiere all'obbligazione tributaria.

Nonostante in passato il Legislatore abbia previsto – con l'art. 97, co.5 DPR n.602/73, ora abrogato - la non applicazione delle sanzioni in caso di omesso versamento di imposte iscritte a ruolo determinato da impossibilità economica del contribuente, la dottrina<sup>26</sup> e parte della giurisprudenza<sup>27</sup> tendono ad escludere la configurabilità dell'esimente in argomento in caso di difficoltà economiche. Ciò in quanto, anche laddove le difficoltà economiche del contribuente condizionassero il mancato adempimento di un obbligo di legge, il verificarsi dell'evento del mancato pagamento delle imposte sarebbe comunque riconducibile ad un'azione/omissione cosciente e volontaria dell'agente.

Soluzione, questa, condivisibile soprattutto se le difficoltà finanziarie vengono invocate al fine di giustificare l'omesso versamento di tributi la cui dinamica attuativa consente al contribuente di accantonare la relativa provvista finanziaria (es. Iva); inoltre, si osservi che alla carenza di liquidità potrebbe farsi fronte ricorrendo ad un mutuo.

Tuttavia, non mancano pronunce giurisprudenziali in senso contrario che - come la sentenza in rassegna - riconoscono la causa di esclusione per forza maggiore (con conseguente disapplicazione delle sanzioni) al contribuente che in una situazione di crisi economica derivata da fattori indipendenti dalla propria volontà, non sia stato in grado di versare le imposte dovute<sup>28</sup>.

Nel caso di specie, dal testo della decisione non emergono circostanze di fatto sufficienti per consentire una presa di posizione circa l'assenza o la presenza dell'esimente della forza maggiore, sembrando anche mancare una compiuta valutazione circa gli elementi oggettivi (prove) dell'evento imprevedibile ed inevitabile riconducibile a "forza maggiore".

Tuttavia, secondo la CTR, la contribuente può essere esonerata dalle sanzioni in considerazione del fatto che *"l'ingente somma non versata tempestivamente ben può costituire la forza maggiore [...] determinata dalla mancanza temporanea di liquidità che ha colpito l'associazione sportiva"*.

## Conclusioni

Come spesso accade, purtroppo, le motivazioni delle sentenze tributarie sono talmente succinte da non permettere un'approfondita valutazione dei particolari elementi (di fatto e di diritto) che caratterizzano la fattispecie. Tuttavia, le argomentazioni sin qui formulate inducono a non condividere le artificiose e frettolose conclusioni dei giudici della CTR, dettate, forse, più da esigenze di opportunità (o tifoseria) che da ragioni di diritto. Innanzitutto, risulta incomprensibile l'esclusione di qualsiasi considerazione in merito all'estendibilità dell'art.2, co.45, L. n.350/03 alle ipotesi di definizione degli importi

<sup>25</sup> Il contribuente non può limitarsi a giustificare l'inadempimento di obblighi tributari richiamando genericamente l'esimente in questione, dovendo piuttosto provare l'effettivo verificarsi di un evento oggettivamente riconducibile al concetto di forza maggiore (in questo senso, si veda Cass., sent. n.16371/08).

<sup>26</sup> E. Ambrosetti, "Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria", a cura di F. Moschetti-L. Tosi, Padova, 2000, pag. 195.

<sup>27</sup> Si vedano Cass. pen., setn. nn. 4529/07; 3242/02 e 9041/97. Il riferimento alla giurisprudenza penalistica si rende necessario, considerata anche l'assenza di qualsivoglia riferimento dato dal Legislatore tributario in merito alla forza maggiore.

<sup>28</sup> Cfr. Cass., sent. n.29616/11 e CTP di Lecce sent. n.352/10.

pregressi (art.8 L. n.289/02): tale “dibattuto dilemma” - sul piano logico, prima ancora che giuridico - avrebbe dovuto essere preliminarmente trattato ed approfondito ai fini della compiuta valutazione circa la sussistenza, nel caso di specie, dell'obiettiva condizione di incertezza sulla portata e ambito applicativo delle norme in discussione.

Inoltre, del tutto sbrigativa (ed immotivata) la conclusione a cui pervengono i giudici su ciò che, nello specifico, dovrebbe costituire forza maggiore: dalla lettura della sentenza, infatti, non è dato conoscere gli elementi oggettivi riconducibili al concetto di forza maggiore. Sul punto, del resto, si segnala che - in ogni caso - tale concetto mal si concilia con la condizione relativa alla difficoltà finanziaria, la quale certamente non esclude una possibilità materiale e giuridica di adempiere l'obbligazione di pagamento.



## Principali scadenze dal 16 al 30 settembre 2011

Si segnala che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 del D.L. n.70/11.

SETTEMBRE						
L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

### Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di agosto (codice tributo 6008).

I contribuenti Iva mensili **che hanno affidato a terzi la contabilità** (art.1, co.3, DPR n.100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

### Versamento dell'Iva a saldo dovuta in base alla dichiarazione annuale

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2010, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto il pagamento rateale, devono versare la settima rata (cod. 6099), maggiorando gli importi da versare degli interessi (cod. 1668).

### Dichiarazioni d'intento

Scade oggi l'invio telematico della comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute nel mese di agosto.

### Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di agosto, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

### Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente: sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef, sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente, sui redditi di lavoro autonomo, sulle provvigioni, sui redditi di capitale, sui redditi diversi, sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia, sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

### Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

**Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio che versano senza maggiorazione**

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, che versano senza maggiorazione, effettuano il versamento, della quarta rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011. Sempre entro oggi i soggetti Iva tenuti alla presentazione della dichiarazione effettuano il versamento della quarta rata dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale.

---

**Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio che versano con maggiorazione**

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, effettuano il versamento, della terza rata con maggiorazione dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011. Sempre entro oggi i soggetti Iva tenuti alla presentazione della dichiarazione effettuano il versamento della terza rata, con maggiorazione, dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale.

---

**Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio che versano senza maggiorazione**

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio per le particolari esigenze previste dall'art.2364 c.c., effettuano il versamento della **terza rata** dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011. Sempre entro oggi tali soggetti effettuano il versamento della terza rata dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale.

---

**Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio che versano con maggiorazione**

Entro oggi i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che hanno approvato il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio per le particolari esigenze previste dall'art.2364 c.c., che versano con maggiorazione, effettuano il versamento della seconda rata dell'Ires e dell'Irap, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011. Sempre entro oggi tali soggetti effettuano il versamento della seconda rata dell'Iva 2010 risultante dalla dichiarazione annuale.

---

**Società semplici, società di persone e soggetti equiparati che versano senza maggiorazione**

Entro oggi deve essere effettuato il versamento della quarta rata delle imposte e contributi risultanti dalla dichiarazione dovuti a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011.

---

**Società semplici, società di persone e soggetti equiparati che versano con maggiorazione**

Entro oggi deve essere effettuato il versamento, con maggiorazione, della terza rata delle imposte e contributi risultanti dalla dichiarazione dovute a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011.

---



### Persone fisiche titolari di partita Iva

Entro oggi deve essere effettuato il versamento della quarta rata delle imposte, Irpef ed Irap, ovvero delle imposte sostitutive, dovute, senza maggiorazione, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011, delle imposte e contributi risultanti dalla dichiarazione, compresa la rateazione dell'acconto per l'opzione da cedolare secca.

Sempre oggi scade per tali soggetti il versamento della terza rata nel caso di applicazione della maggiorazione.

### Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di agosto, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

SETTEMBRE						
L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

SETTEMBRE						
L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

### Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, lo scorso 22 agosto (*si ricorda che per effetto della c.d. "proroga estiva" tutte le scadenze degli adempimenti fiscali e dei versamenti delle somme dal 31 luglio comprese al 20 agosto sono slittate al 22 agosto*).

### Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente (*termine naturale domenica 25 settembre*).

SETTEMBRE						
L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

SETTEMBRE						
L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		

### Invio telematico delle dichiarazioni dei redditi

Scade oggi, il termine per le persone fisiche, società di persone e soggetti Ires per l'invio telematico delle dichiarazioni dei redditi modello Unico 2011 e modello Irap 2011, nonché del modello Iva 2011 in via autonoma.

### Dichiarazione annuale Ici 2010

Scade oggi il termine di presentazione, mediante consegna diretta al comune o raccomandata senza avviso di ricevimento, della dichiarazione Ici 2010 relativamente ai casi per i quali permane l'obbligo dichiarativo.

### Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1/09/11.

### **Persone fisiche non titolari di partita Iva**

Entro oggi deve essere effettuato il versamento della quarta rata delle imposte dovute, senza maggiorazione, a titolo di saldo per l'anno 2010 e primo acconto per il 2011, compresa la rateazione dell'acconto per l'opzione da cedolare secca.

Sempre oggi scade per tali soggetti il versamento della terza rata nel caso di applicazione della maggiorazione.

---

### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di agosto.

---

### **Comunicazione *black list***

Per i contribuenti che effettuano operazioni con operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori dei Paesi c.d. "*black-list*" scade oggi il termine di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni effettuate nel mese precedente, per i contribuenti tenuti a questo adempimento con cadenza mensile.

---

### **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di agosto.

---

### **Richiesta di rimborso dell'Iva assolta in altri Stati membri della comunità**

Scade oggi il termine per la presentazione all'Agenzia delle Entrate, mediante canali telematici, delle istanze di rimborso, ai sensi degli artt.38-*bis*1, 38-*bis*2 e 38-*ter*, dell'Iva assolta in altri Stati membri della comunità europea con riferimento alle operazioni poste in essere nell'anno solare precedente (2010).

---

## LEGENDA icone

	<b>“Notizie flash”</b> – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		<b>“Check List e formulari di Studio”</b> – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	<b>“Focus di pratica professionale”</b> – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		<b>“Approfondimenti monografici”</b> – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	<b>“Il punto sull'Iva”</b> – sezione quindicinale di aggiornamento ed approfondimento curata dai professionisti più esperti in campo Iva. Una guida autorevole sugli aspetti maggiormente complessi e controversi in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito nazionale ed internazionale		<b>“Fisco e Estero”</b> – approfondimento e aggiornamento costante su Iva intra ed extracomunitaria e imposte dirette: residenza; tassazione dei redditi prodotti in Italia e all'estero; doppia imposizione; dividendi; stabile organizzazione, CFC, transfer pricing, monitoraggio fiscale e norme antiabuso.
	<b>“I contratti d'impresa”</b> – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		<b>“Accertamento e Verifiche”</b> – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	<b>“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale”</b> – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		<b>“Normativa e prassi in sintesi”</b> – allegato alla circolare che riepiloga con tavole sinottiche e schemi di sintesi i principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappre-sentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	<b>“Adempimenti e problematiche di Diritto societario”</b> – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell'applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		<b>“Scadenario”</b> – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

<b>EDITORE E PROPRIETARIO</b> Gruppo Euroconference S.p.a.	<b>COMITATO DI REDAZIONE</b>		<b>ABBONAMENTO ANNUALE 2011</b> Euro 220 Iva esclusa
<b>DIRETTORE RESPONSABILE</b> Gian Paolo Ranocchi	<b>Alessandro Corsini</b> <b>Guido Martinelli</b> <b>Paolo Meneghetti</b> <b>Duilio Liburdi</b> <b>Fabio Garrini</b>	<b>Gian Paolo Ranocchi</b> <b>Luca Miele</b> <b>Norberto Villa</b> <b>Luca Caramaschi</b> <b>Viviana Grippo</b>	<b>SITO INTERNET</b> Per informazioni e ordini: <b>www.euroconference.it</b>
<b>PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE</b> Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	<b>COLLABORATORI ESTERNI</b>		<b>STAMPA</b> Pubblicazione diffusa per e-mail
<b>SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA</b> Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni	Fabio Landuzzi Andrea Soprani Thomas Tassani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi Ennio Vial Francesco Zuech	Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001 ISSN: 2039-9618
<b>DIRETTORE SCIENTIFICO</b> <b>Alessandro Corsini</b>			<b>SERVIZIO CLIENTI</b> Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... <b>Tel. 045/8201828</b> <b>fax 045/502430</b> <b>e-mail: circolari@euroconference.it</b>
<b>RESPONSABILE REDAZIONALE</b> <b>Alessia Zoppi</b>			
<b>REDAZIONE</b> <b>Silvia Righetti e Simone Bonini</b>			

Per i contenuti de *La Circolare Tributaria* Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.