

FISCO NEWS MARZO 2011 Roma il 10/04/2011

**AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA**

## Pronti i codici per i contributi associativi dei Consulenti del lavoro

Li ha istituiti la ris. n. 24 di ieri, a seguito della convenzione siglata tra Agenzia delle Entrate e relativo Consiglio nazionale

Con la risoluzione n. [24](#) del 3 marzo 2011, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i **codici** per il versamento, tramite modello F24, dei **contributi** dovuti dagli iscritti all'**Ordine dei Consulenti del Lavoro**.

Le casuali contributo seguono la convenzione firmata 17 febbraio scorso da Agenzia e Consiglio nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro (si veda "[Contributi associativi pagabili con l'F24 per i consulenti del lavoro](#)" del 18 febbraio 2011) sul pagamento dei contributi associativi **mediante F24**. Si ricorda che l'accordo, valido per il triennio 2011-2014, consente ai 28mila iscritti di utilizzare tale modalità di pagamento a partire **dal 16 marzo prossimo**, utilizzando anche eventuali crediti tributari in compensazione.

### Efficacia operativa della risoluzione dal 10 marzo 2011

La risoluzione n. 24, la cui efficacia operativa decorre **dal 10 marzo 2011**, spiega che, in sede di compilazione del modello F24, le casuali sono espone nella sezione "Altri enti previdenziali e assicurativi" (secondo riquadro), esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "**importi a debito versati**".

Nel campo "codice ente" è invece indicato il codice "**0005**", nel capo "codice sede" figura la sigla della Provincia di iscrizione all'Albo dei consulenti del lavoro, desumibile dalla "Tabella T2 – sigla delle province italiane" pubblicata sul [sito](#) dell'Agenzia delle Entrate. L'allegato 1 alla risoluzione elenca comunque tutte le casuali, compresa quella riservata al Consiglio nazionale ("ODCL").

Nel campo "codice posizione" è indicato il codice di iscrizione all'Albo dei consulenti del lavoro, nel formato "**NNNNN**" e nello spazio "periodo di riferimento: da mm/aaaa a mm/aaaa" è indicato il periodo di competenza del contributo versato nel formato "**MMAAAA**".

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto:inforoma@studiocastellano.com)

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
[info@studiocastellano.com](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

## Cedolare secca sugli affitti in dirittura d'arrivo

Il DLgs. sul federalismo municipale ha incassato la fiducia della Camera: la misura prevede una doppia aliquota al 21% e al 19%

Lo schema del DLgs. in materia di **federalismo fiscale municipale** ha incassato la **fiducia** alla Camera, con 314 voti a favore e 291 contro. L'Aula ha approvato la risoluzione della maggioranza a favore del testo trasmesso dal Governo alle Camere il 15 febbraio 2011. Senza l'approvazione del parere sullo schema da parte della Commissione per l'attuazione del federalismo fiscale, infatti, in base all'art. 2, comma 4 della L. n 42 del 2009, il testo doveva essere ritrasmesso alle Camere con osservazioni, eventuali modificazioni e comunicazioni del Governo davanti a ciascuna Camera. L'iter si è concluso con la questione di fiducia. Questa mattina, il DLgs. dovrebbe avere il via libera definitivo in Consiglio dei Ministri, per poi passare alla firma del Presidente della Repubblica.

Tra le misure del DLgs. che rientrano nella prima fase della riforma figura l'introduzione, a partire **da quest'anno**, di una **cedolare secca facoltativa sugli affitti**. L'art. 3 del decreto, infatti, stabilisce un regime alternativo a quello ordinario applicabile per la tassazione del reddito fondiario per le persone fisiche proprietarie di immobili o titolari di diritti reali di godimento su unità immobiliari abitative locate a uso abitativo. Il regime opzionale prevede che il canone di locazione, relativo ai contratti aventi a oggetto immobili a uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione, possa essere assoggettato, a scelta del locatore, a una cedolare secca, con aliquota, da calcolare sul canone annuo di locazione, pari al **21% per i contratti a canone libero** e al **19%** per quelli a **canone concordato** o relativi a immobili ubicati nei Comuni ad alta tensione abitativa individuati dal CIPE. La nuova disciplina **non** trova applicazione per le locazioni di immobili a uso abitativo effettuate nell'esercizio di **attività d'impresa** e di **arti e professioni**.

L'imposta è **sostitutiva dell'IRPEF** e delle relative addizionali, dell'imposta di **registro** e di **bollo** sul contratto di locazione, sulla sua risoluzione o sulla proroga del contratto medesimo. Le modalità per l'esercizio dell'opzione, per il versamento in acconto e a saldo della relativa imposta dovranno essere stabilite con **provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate, entro 90 giorni dall'entrata in vigore del DLgs. La misura dell'**acconto** è comunque pari all'**85% per il 2011** e al **95%** a partire **dal 2012**.

In caso di mancata indicazione in dichiarazione dei redditi, o di indicazione in misura inferiore a quella effettiva, del canone, il decreto prevede l'applicazione, in **misura raddoppiata**, rispettivamente, delle sanzioni amministrative previste dall'art. 1, commi 1 e 2 del DLgs. n. 471/97. In deroga, poi, a quanto previsto dal DLgs. n. 218/97, per i redditi derivanti dalla locazione di immobili a uso abitativo, nel caso di definizione

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

dell'accertamento con adesione del contribuente o di rinuncia all'impugnazione dell'accertamento, si applicano, **senza riduzione**, le sanzioni amministrative previste dagli artt. 1, commi 1 e 2 e 13 del DLgs. 471/97.

L'art. 3, comma 11 del DLgs. sul federalismo municipale prevede anche una misura di sostegno a favore degli inquilini. Nel caso di opzione per il regime alternativo, infatti, il locatore **non** potrà richiedere, **per tutta la durata dell'opzione, l'aggiornamento del canone**, incluso l'aggiornamento agli indici ISTAT dei prezzi al consumo, ancorché previsto dal contratto. La disposizione si applica anche ai contratti in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

L'art. 5 del DLgs. prevede poi che, con regolamento da adottare ai sensi dell'art. 17, comma 2 della L. n. 400/88, su proposta del Ministero dell'Economia e d'intesa con la Conferenza Stato-città entro 60 giorni dall'entrata in vigore del decreto, venga disciplinata la graduale cessazione, anche parziale, a partire dal 2011, della sospensione del potere di Comuni di istituire o di aumentare l'**addizionale IRPEF**. Si tratta, cioè, della **parziale rimozione del "blocco"** del potere di deliberare aumenti di tributi, addizionali, aliquote o maggiorazioni di aliquote attribuiti ai Comuni. Se il decreto non viene emanato entro il suddetto termine, possono esercitare tale facoltà i Comuni che non istituito l'addizionale o l'hanno fatto in ragione di un'aliquota **inferiore allo 0,4%**; comunque, l'addizionale non può essere istituita o aumentata in misura superiore allo **0,2% annuo**.

Tra le altre misure contenute nel DLgs. compaiono: dal 2011, la devoluzione a favore dei Comuni dell'intero gettito o di una quota di gettito derivante dai tributi statali nel comparto territoriale e immobiliare e una **compartecipazione al gettito dell'IVA**, con misura da definire mediante DPCM; contestualmente, cessa di essere applicata la compartecipazione all'IRPEF pari allo 0,75%; **imposta di soggiorno**, fino a un massimo di 5 euro per notte, applicabile dai Comuni con deliberazione del Consiglio; imposta **di scopo**, che servirà per finanziare specifiche opere pubbliche; **dal 2014**, l'Imposta Municipale Propria (**IMU**) sugli immobili diversi dall'abitazione principale, che sostituirà, per la componente immobiliare, l'IRPEF, le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari attinenti ai beni non locati e l'ICI.

## Bilancio di esercizio

### Le scritture di assestamento e di rettifica: i ratei e i risconti

La corretta redazione del bilancio di esercizio presuppone l'utilizzo di regole e postulati tra i quali il principio di competenza economica che consente la correlazione dei costi e dei ricavi afferenti ad un determinato periodo di imposta. Al fine di evitare l'alterazione del bilancio viene utilizzata la tecnica dei ratei e dei risconti per imputare correttamente nell'esercizio ed in quelli successivi le relative componenti di costo o di ricavo

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

## 1. Premessa

La redazione del bilancio di esercizio presuppone il rispetto delle **norme del codice civile** ed i relativi **postulati di bilancio**, nonché l'analisi di tutte quelle componenti di costo e di ricavo derivanti dalla gestione d'impresa, la cui manifestazione economica o finanziaria non si sia esaurita nel periodo di imposta, ma si ripercuoterà in esercizi successivi.

Pertanto, per poter correlare in modo corretto quelli che sono i costi di periodo ad i ricavi di periodo, si ricorre all'utilizzo dei ratei e dei risconti attivi e passivi.

I ratei sono quote di costi o di proventi di competenza di più esercizi, già maturati in parte nell'esercizio in corso, la cui manifestazione numeraria si avrà negli esercizi successivi.

I **ratei attivi** rappresentano **quote di proventi** maturati in proporzione al tempo già trascorso nel periodo di imposta, mentre i **ratei passivi**, rappresentano **quote di oneri** maturati in proporzione al tempo già trascorso.

Il principio contabile di riferimento per i ratei e i risconti è l'**OIC 18** che definisce i ratei attivi e passivi come quote di crediti e debiti in moneta.

I risconti sono classificabili come quote di costi o di proventi già sostenuti o conseguiti nell'esercizio in chiusura, ma la cui competenza è parte dell'esercizio in corso e parte di quelli successivi.

I **risconti attivi** rappresentano le **quote di costi** da sospendere nell'esercizio in proporzione alla partecipazione che essi hanno avuto nel periodo di imposta; i **risconti passivi** rappresentano **quote di ricavi** non del tutto di competenza dell'esercizio ma da rinviare al futuro.

La rilevazione a bilancio dei ratei attivi e passivi, rappresenta una tipica scrittura di integrazione da redigere alla fine dell'esercizio nell'ambito delle **scritture di assestamento** al fine di trasformare i valori di conto in quelli di bilancio.

La rilevazione dei risconti attivi e passivi avviene nell'ambito delle **scritture di rettifica**, anch'esse da redigersi alla fine del periodo di imposta.

Nel trattare il tema dei ratei e dei risconti, appare di fondamentale importanza, sottolineare il **principio di competenza economica**, che oltre a costituire un principio cardine per la redazione del bilancio, esso stesso viene richiamato quando si fa riferimento all'**art. 2423-bis, n. 3**, del codice civile.

Il principio di competenza economica pone la sua origine sul concetto di correlazione tra costi utilizzati nel processo produttivo ed i flussi di ricavi rivenienti dagli stessi cicli produttivi ponendo attenzione al **fattore temporale**.

In sostanza, il "tempo" considerato per la determinazione dell'entità del rateo e/o del risconto da iscrivere per competenza è essenzialmente di natura **fisico-temporale** (c.d. criterio del "tempo fisico").

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

In linea generale, l'estensore del bilancio dovrà valutare attentamente il verificarsi dei costi e dei ricavi in un determinato lasso temporale, rinviando al futuro quelli che sono non di competenza dell'esercizio.

### Aspetti contabili

L'art. 2424 c.c. ("Non possono iscriversi ratei e risconti per fatture da emettere e da ricevere ovvero per costi e proventi non ancora determinati nel loro ammontare, la cui competenza è maturata per intero nell'esercizio") prevede che nell'attivo dello stato patrimoniale siano indicati i ratei e i risconti attivi, con separata indicazione del disaggio sui prestiti (D), mentre nel passivo dello stato patrimoniale siano indicati i ratei e i risconti passivi, con separata indicazione dell'aggio sui prestiti (E).

L'art. 2427 del codice civile richiede di indicare nella nota integrativa i criteri applicati nelle valutazioni, nelle rettifiche di valore, nella conversione dei valori non espressi all'origine in Euro, nonché di indicare le variazioni intervenute nella consistenza delle voci. Con espresso riferimento al n. 7 dello stesso articolo, deve essere indicata la composizione delle voci ratei e risconti attivi e ratei e risconti passivi, quando il loro ammontare sia apprezzabile.

Di seguito formuliamo 4 esempi inerenti i ratei e i risconti distinguendo i ratei attivi da quelli passivi ed i risconti attivi da quelli passivi.

Gli esempi formulati rappresentano dei casi assolutamente estendibili ad altre voci, quello che si è voluto mettere in risalto è invece il concetto sottostante all'applicazione della norma, in relazione al concetto su esposto del criterio del tempo fisico.

A parere di chi scrive, soprattutto in chiusura di esercizio, particolare rilievo dovrebbe essere dato alle utenze, in particolar modo quando il *core business* dell'attività si svolge con l'impiego eccessivo di telefonia, acqua, luce, gas, dove parte della fatturazione avviene a cavallo di due periodi di imposta.

### Esempio 1: ratei attivi

Supponiamo che la Gamma S.p.A., detenga titoli di Stato per un valore nominale di euro 20.000. Data di godimento semestrale dall'1/4 all'1/10. Tasso applicato pari al 7%.

Procediamo al calcolo del rateo attivo:

$$20.000 * 0,07 * 0,25 = 350$$

Ratei attivi	a	Interessi su titoli	350
--------------	---	---------------------	-----

### Esempio 2: ratei passivi

#### ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Supponiamo che la Gamma S.p.A. abbia stipulato un contratto di locazione per una cassetta di sicurezza con data di decorrenza 1/7/t0. Corrispettivo di euro 1.000 pagati posticipatamente in data 1/7/t1.

Procediamo al calcolo del rateo passivo:

$$1000 / 12 * 6 = 500$$

Depositi	a	Ratei passivi	500
----------	---	---------------	-----

### Esempio 3: risconti attivi

Supponiamo che la Gamma S.p.A. paghi un premio annuo assicurativo pari ad euro 30.000, in data 30/06/t0. Per cui la scadenza del premio assicurativo si avrà in data 30/06/t1.

Procediamo al calcolo del risconto attivo:

$$30.000 / 12 * 6 = 15.000$$

Risconti attivi	a	Assicurazioni	15.000
-----------------	---	---------------	--------

### Esempio 4: risconti passivi

Supponiamo che la Gamma S.p.A. abbia concesso in locazione un immobile in data 30/06/t0. Il canone di locazione è pari ad euro 20.000 annui pagabili in 4 rate trimestrali anticipate di euro 5.000.

$$5.000 / 3 * 6 = 10.000$$

Canoni locazione	a	Risconti passivi	10.000
------------------	---	------------------	--------

ANTIRICICLAGGIO

## Antiriciclaggio: regolamento di Bankitalia operativo dal 1° settembre

Procede la predisposizione di presidi aziendali per il controllo del rischio di riciclaggio ad opera dei destinatari del DLgs. 231/2007

Dopo CONSOB e ISVAP (si veda "[Anche il riciclaggio è incluso nella «231»](#)" del 28 febbraio 2011), anche la **Banca d'Italia** ha recentemente emanato il regolamento di cui

#### ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

#### ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it



all'art. 7 comma 2 del DLgs. 231/2007.

È datato 11 marzo – ed entrerà in vigore il **prossimo 1° settembre** – il provvedimento contenente le disposizioni attuative in materia di organizzazione, procedure e controlli interni allo scopo di prevenire l'utilizzo a fini di **riciclaggio** o **finanziamento del terrorismo** degli intermediari e degli altri soggetti che svolgono attività finanziaria.

Destinatari del regolamento sono le banche e i principali intermediari finanziari, tra cui anche istituti di moneta elettronica e di pagamento, SIM, SGR, SICAV e società fiduciarie.

L'adozione delle misure di controllo, spiega il provvedimento, deve avvenire in base al **principio di proporzionalità**, tenendo conto cioè della forma giuridica, delle dimensioni, dell'articolazione organizzativa nonché delle caratteristiche e dell'attività svolta dai soggetti destinatari. Detto principio di proporzionalità è enunciato tra i criteri generali di cui all'art. 3 del DLgs. 231/2007, ove si evidenzia altresì che le misure adottate devono essere conformate al rischio di riciclaggio/finanziamento del terrorismo con riferimento al tipo di cliente, al rapporto continuativo, alla prestazione professionale, al prodotto o alla transazione.

Pur nel rispetto dei descritti criteri di gradualità, il provvedimento di Bankitalia prescrive l'osservanza di alcuni **requisiti minimali**, quali:

- l'istituzione della **funzione antiriciclaggio** e la nomina del relativo responsabile;
- (in caso di omessa istituzione della predetta funzione) l'assegnazione dei relativi compiti ad un **amministratore privo di deleghe operative**;
- la formalizzazione dell'attribuzione della responsabilità per **omessa segnalazione** di operazioni sospette.

Le **mansioni corrispondenti** devono essere assegnate agli organi preposti all'amministrazione e ai controlli nell'ambito dei soggetti destinatari delle istruzioni in commento. Sul punto va evidenziato che, nel definire gli assetti organizzativi idonei alla prevenzione del riciclaggio, il documento non fa riferimento ad organi aziendali nominativamente individuati, ma **richiama in modo generico le funzioni** di "supervisione strategica", di "gestione" e di "controllo" che, in concreto, sono assegnate agli organi aziendali o ai loro componenti. Nondimeno, una specifica sezione del provvedimento è dedicata all'**organismo di vigilanza** di cui al DLgs. 231/2001, a conferma dell'importanza attribuita all'adozione, da parte di questi soggetti, di **modelli organizzativi** anche (ma non solo) per la prevenzione dei rischi connessi al compimento di reati di riciclaggio.

Dunque, ove tale organismo sia istituito, ad esso è attribuito il compito di vigilare sull'osservanza delle norme del DLgs. 231/2007, così come prescritto dall'art. 52 del decreto stesso, ed effettuare le comunicazioni ivi prescritte nell'ambito delle proprie attribuzioni e competenze. Come nei documenti CONSOB e ISVAP, anche in questo si evidenzia poi la necessità che tra l'organismo di vigilanza e le altre funzioni aziendali si instaurino **flussi informativi "biunivoci"**: nell'esercizio delle proprie funzioni, l'organismo

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

può accedere senza limitazioni a tutte le informazioni rilevanti e, di contro, deve ricevere flussi informativi da tutte le funzioni aziendali.

### Perplessità sui compiti dell'organo di vigilanza

Qualche perplessità genera la previsione, peraltro contenuta anche nel precedente provvedimento CONSOB, in virtù della quale l'organismo di vigilanza "contribuisce in via preventiva alla definizione del modello". Di norma, infatti, l'organo di vigilanza viene istituito contestualmente all'adozione del modello organizzativo da parte dell'organo amministrativo: dunque, non si vede come possa **contribuire a definire preventivamente** il modello stesso. Del resto, nell'attribuire all'organo in questione il compito di vigilare sul funzionamento e sull'osservanza dei modelli nonché di curarne l'aggiornamento, l'art. 6, comma 1, lett. b) del DLgs. 231/2001 sembra voler riferire dette funzioni di controllo a un **modello già adottato**, rispetto al quale **nessun contributo preventivo** potrebbe essere utilmente ipotizzato.

Di rilievo paiono anche le previsioni relative all'implementazione delle funzioni antiriciclaggio all'interno di gruppi. In tal caso, le relative decisioni strategiche sono rimesse alla **capogruppo**, che naturalmente dovrà coinvolgere e rendere partecipi gli organi aziendali delle controllate in merito alle scelte effettuate per la gestione del rischio di riciclaggio.

Il documento si chiude con la statuizione di alcuni principi organizzativi da osservarsi in relazione allo svolgimento di **specifiche attività**, come quella di *money transfer* e delle società fiduciarie, che presentano evidenti profili di criticità per la disciplina antiriciclaggio.

ACCERTAMENTO

## Redditometro esagerato: decide il giudice

La sentenza della C.T. Prov. Vercelli risulta in contrasto con la normativa e con la giurisprudenza di legittimità

L'Ufficio tributario, in sede di accertamento sintetico, non può limitarsi a determinare il reddito sulla base degli **incrementi patrimoniali**, effettuando il semplice calcolo matematico previsto dalla norma, ma deve considerare criticamente, invece, tutte le **componenti attive e passive** che avrebbero dovuto concorrere alla corretta e reale determinazione del nuovo reddito imponibile; in caso di violazione da parte del Fisco, il giudice tributario decide in **via equitativa**. È questo il "singolare" principio sancito dalla C.T. Prov. Vercelli, con la sentenza del 23 febbraio 2011, n. [22/02/11](#).

#### ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto:inforoma@studiocastellano.com)

#### ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
[info@studiocastellano.com](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)



Un contribuente aveva ricevuto un avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2004, con cui l'Ufficio competente aveva rideterminato sinteticamente il suo reddito, basandosi sugli incrementi patrimoniali da questi effettuati nel 2006 e ammontanti complessivamente a circa 450.000 euro, a fronte di un reddito dichiarato di circa 10.000 euro. L'Agenzia delle Entrate, pertanto, aveva applicato la disposizione recata dall'art. 38, comma 5, del DPR 600/1973 (*ante* DL 78/2010), in base alla quale, qualora l'Ufficio determini sinteticamente il reddito complessivo netto in relazione alla spesa per **incrementi patrimoniali**, la stessa si presume sostenuta, salvo prova contraria, con redditi conseguiti, in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti. L'Agenzia, quindi, si era limitata a **frazionare l'importo complessivo** e ad attribuirne la quota di competenza (un quinto) al periodo d'imposta oggetto di accertamento, senza alcuna ulteriore attività istruttoria.

Il contribuente impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla C.T. Prov. Vercelli, eccependo che il reddito necessario a sostenere la spesa per gli incrementi patrimoniali sarebbe provenuto da lasciti e donazioni da parte di parenti, cessioni di valori mobiliari, nonché da prestazioni artistiche "lautamente compensate". Di tali somme, tuttavia, non era stata fornita **alcuna documentazione**, e dagli assegni esibiti non era possibile desumerne la provenienza e/o il beneficiario.

I giudici provinciali hanno ritenuto, da un lato, che l'**elevato scostamento** tra il reddito dichiarato (circa 10.000 euro) e quello sinteticamente accertabile (circa 100.000) fosse chiaramente indicativo della percezione di redditi non assoggettati a tassazione, cosicché l'accertamento posto in essere dall'Agenzia delle Entrate risultava corretto; dall'altro lato, però, il Collegio giudicante ha altresì stabilito che il reddito sinteticamente imputato dal Fisco non fosse corretto, atteso che l'Ufficio tributario si era limitato ad attribuire la quota di competenza dell'anno dell'ammontare complessivo dell'incremento patrimoniale, omettendo erroneamente di considerare tutte le componenti attive e passive che avrebbero effettivamente concorso alla determinazione del reddito del periodo d'imposta accertato.

Secondo la C.T. Prov., "in assenza di una corretta impostazione analitica nella determinazione del reddito", era ragionevole decidere in via equitativa, contemperando, così, sia la **convinzione dell'occultamento di reddito** da parte del contribuente, sia l'asserita **superficialità della procedura** adottata dall'Agenzia delle Entrate, che non avrebbe tenuto conto delle effettive componenti di reddito. In conclusione, quindi, la C.T. Prov. ha **parzialmente accolto il ricorso** del contribuente, rideterminando, in via equitativa, il reddito imponibile nella misura pari alla metà di quello sinteticamente accertato dal Fisco. In proposito, occorre ricordare che l'articolo 22 del DL 78/2010 ha sensibilmente rinnovato lo strumento accertativo *de quo*, stabilendo, tra l'altro, che la spesa per incrementi patrimoniali assume ora integralmente rilievo nell'anno di sostenimento, essendo venuta meno la presunzione di ripartizione su cinque periodi d'imposta.

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Al di là di ciò, la sentenza in oggetto **non pare in linea** né con la giurisprudenza di legittimità né con il dato normativo: quest'ultimo dispone chiaramente (art. 38 comma 5 del DPR 600/1973, nella formulazione previgente) che l'accertamento sintetico fondato sulla spesa per gli incrementi patrimoniali è effettuato ripartendo l'ammontare complessivo di tale spesa sugli ultimi cinque periodi d'imposta, dispensando l'Ufficio da qualsivoglia ulteriore adempimento probatorio; la Cassazione, poi, ha più volte ribadito che il giudice tributario **non ha il potere di sminuire o annullare** la presunzione che assiste l'accertamento sintetico, ma può soltanto valutare gli elementi allegati dal contribuente per dimostrare che i redditi contestati sono già stati tassati o sono esenti (*cf.* Cass. [2726/2011](#), [16284/2007](#); [12187/2009](#), [19252/2005](#)). Peraltro, appare anche singolare la censura con cui la C.T. Prov. tenderebbe a richiedere un'**impostazione analitica** per un accertamento sintetico (per definizione, non analitico). Infine, per quanto attiene alla valutazione equitativa compiuta dal collegio giudicante nell'odierna sentenza, giova ricordare che la Suprema Corte ha ribadito l'**insussistenza** di qualsivoglia potere equitativo da parte delle **Commissioni tributarie**, che, anzi, nel motivare la loro pronuncia sono tenute ad esplicitare il relativo percorso logico-giuridico (*cf.* Cass. [19079/2009](#)).

IVA

## Impianti di biogas con aliquota IVA del 10%

Secondo la ris. 34/2011 dell'Agenzia, sono soggetti ad aliquota agevolata in quanto riconducibili agli impianti di smaltimento rifiuti

Gli impianti di **captazione del biogas** sono parte integrante degli **impianti di smaltimento rifiuti** e, pertanto, la loro cessione è soggetta all'**aliquota IVA agevolata del 10%**, di cui all'art. 127-*quinquies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633/1972.

A questa conclusione è giunta l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. [34/2011](#) diffusa ieri.

Innanzitutto, l'Amministrazione finanziaria ricorda che, ai sensi del citato articolo 127-*quinquies*, godono dell'aliquota IVA agevolata del 10%:

- le **opere di urbanizzazione** primaria e secondaria (elencate nell'art. 4 della L. 847/1964, integrato dall'art. 44 della L. 865/1971);
- gli **impianti** di produzione e le reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da **fonte eolica e solare-fotovoltaica**;
- gli impianti di **depurazione** destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione.

Seppure non nominate nella risoluzione, rientrano nella norma anche le "linee di trasporto

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto:inforoma@studiocastellano.com)

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
[info@studiocastellano.com](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

metropolitane tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso”, nonché gli edifici di cui all’art. 1 della L. 659/1961.

Come si può notare, dunque, la produzione di energia tramite **biogas non è espressamente contemplata** dalla norma agevolativa, né quest’ultima – a parere dell’Agenzia – “può essere estesa, in via analogica, a fattispecie similari”. Si ritiene, però, che gli impianti di captazione del biogas possano essere ricondotti a un’altra fattispecie, ossia quella delle **opere di urbanizzazione** primaria e secondaria.

Fra queste, infatti, si contano anche le **attrezzature sanitarie** (art. 4 comma 2 della L. 847/1964), che a loro volta comprendono “le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate” (art. 266 comma 1 del DLgs. 152/2006, c.d. Codice dell’ambiente).

### **Nel Codice dell’ambiente, dizione ampia per gli impianti di smaltimento**

A conferma di questa tesi, l’Agenzia sottolinea infine come, in una recente nota datata 24 novembre 2010, il Ministero abbia precisato testualmente che l’impianto di biogas da discarica può essere annoverato fra le “opere di urbanizzazione/attrezzature sanitarie” segnalate all’art. 127-*quinquies*, in quanto il **Codice dell’ambiente** (DLgs. 152/2006) ha fornito una dizione ampia degli impianti di smaltimento rifiuti, includendovi quelli volti al loro **riutilizzo**.

## **Società cancellata durante il processo: rebus riassunzione**

Se non c’è riassunzione, il processo si estingue e l’atto diviene definitivo, con pretesa «cristallizzata»

Il tema della **cancellazione** della **società** dal Registro delle imprese suscita sempre dibattiti, che, tuttavia, non hanno ancora risolto alcune problematiche suscettibili di verificarsi con una certa frequenza nella pratica.

Allo stato attuale, la giurisprudenza tributaria pare abbia fatto proprio il principio delle Sezioni Unite (Cass. SS.UU. 22 febbraio 2010 n. [4062](#)), per cui è pacifico che l’atto emanato dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese e intestato alla società stessa è nullo, se non, addirittura, **inesistente**, visto che è rivolto nei confronti di un soggetto che, semplicemente, non esiste (si veda “[Dopo la cancellazione niente più accertamenti intestati alla società](#)” del 15 aprile 2010).

*Quid iuris* se la **cancellazione** sopravviene a **processo instaurato**?

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto:inforoma@studiocastellano.com)

#### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
[info@studiocastellano.com](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

Per semplicità, non si consideri il momento processuale in cui la cancellazione avviene, e ci si concentri sugli effetti di ciò.

Occorre prima di tutto evidenziare che i principi processualciviltistici non sono, *sic et simpliciter*, applicabili nel nostro caso, in quanto, come sempre, bisogna fare i conti con la natura **impugnatoria** del contenzioso **tributario**.

In breve, viene notificato un atto IRES alla società (magari già in liquidazione), questa propone ricorso, poi viene cancellata dal Registro delle imprese. In base alle regole degli artt. 40 ss. del DLgs. 546/92, il venir meno della parte determina l'**interruzione** del processo, che, pena l'estinzione del rito, deve essere **riassunto** entro termini decadenziali dai soggetti che ne hanno interesse.

Qui, a differenza di quanto avviene nel rito civile, l'Ufficio non ha di certo interesse a riassumere, visto che, se nessuno lo fa, si verifica l'estinzione e il provvedimento diviene **definitivo**. D'altro canto, però, i soci e i liquidatori non succedono automaticamente nel rapporto giuridico controverso, come se fossero eredi, visto che, per ritenerli responsabili, operano norme specifiche (ad esempio l'art. 2495 c.c., che prevede la responsabilità dei soci nei limiti di quanto hanno ricevuto in base al bilancio finale di liquidazione).

Né è corretto sostenere la possibilità di riassunzione sulla base del fatto che, nonostante la diversità di disciplina, soci e liquidatori sono, almeno astrattamente, responsabili (magari evidenziando che hanno ricevuto somme dalla liquidazione), perché l'oggetto del processo è sempre l'**atto** notificato alla **società**, atto che non può essere "rimodellato" in conseguenza della riassunzione.

## I soci non sono equiparabili agli eredi

Allora, a titolo cautelativo, i soggetti legittimati (soci e liquidatori) potrebbero avere **interesse a riassumere**, anche perché non vi sono ancora indicazioni giurisprudenziali sul punto e perché, come talvolta accade, le iscrizioni a ruolo verranno effettuate a loro carico.

Ovviamente, come affermazione di carattere generale, i soci di società di capitali non hanno interesse a riassumere ove non abbiano ricevuto nulla dal bilancio finale di liquidazione, posto che, in tal caso, nessuna pretesa potrà essere azionata, salvo gli eccezionali casi in cui si ammetta la possibilità, per gli Uffici, di far valere l'interposizione fittizia (si pensi al caso delle cartiere, o comunque al fraudolento utilizzo dello schema societario).

Per contro, si potrebbe sostenere che, in tal caso, il processo, per il semplice effetto del venir meno della parte, debba dichiararsi estinto per una sorta di **cessazione della materia del contendere**, un po' come avverrebbe per il contribuente senza eredi. Tuttavia, ciò è troppo pregiudizievole per gli Uffici finanziari, che, previo appuramento della responsabilità dei soci/liquidatori astrattamente responsabili, dovrebbero notificare l'accertamento nei loro confronti, ma, nella quasi totalità dei casi, non potrebbero per avvenuta decorrenza dei **termini** di decadenza.

### ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it



Professionisti d'Impresa  
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

Si potrebbe, in attesa (attesa che può essere senza fine) di un intervento del Legislatore, sostenere che i soci/liquidatori siano legittimati alla riassunzione del processo, e che, in base all'esito del giudizio, l'Agenzia delle Entrate formi il **ruolo** o notifici apposito atto ai soggetti che, in osservanza e con il rispetto dei limiti del codice civile, possono essere ritenuti responsabili per debiti antecedenti alla cancellazione.

Invero, il discorso potrebbe essere diverso per le **snc**, dove i soci sono **illimitatamente** responsabili per i debiti tributari della società: in tal caso, non dovrebbero esserci particolari problemi per la riassunzione del processo, nonostante a questi, in realtà, non sia stato notificato alcun atto.

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

**ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it