



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 24 del 12 settembre 2023

Focus settimanale:

- **L'omessa dichiarazione IMU è possibile ravvederla entro il 28 settembre**
- **La cessione dei tax credit energia: la scadenza del 20 settembre**
- **Società semplice – la responsabilità dei soci – prima parte**
- **Dal 1° settembre definita la “lunghezza” massima del ricorso**
- **Il visto di conformità sui Modelli Redditi e Irap 2023**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



5

Il Giudice ha sentenziato



6

| | |
|---|----|
| In breve..... | 8 |
| L'omessa dichiarazione IMU è possibile ravvederla entro il 28 settembre | 8 |
| La cessione dei tax credit energia: la scadenza del 20 settembre | 10 |
| L'Approfondimento..... | 12 |
| Società semplice – la responsabilità dei soci – prima parte | 12 |
| L'Approfondimento..... | 20 |
| Dal 1° settembre definita la “lunghezza” massima del ricorso..... | 20 |
| L'Approfondimento..... | 28 |
| Il visto di conformità sui Modelli Redditi e Irap 2023 | 28 |

Flash di stampa



| | | |
|--|------------------------------|---|
| Quadro RU modello Redditi | IL SOLE 24 ORE 04.09.2023 | I crediti d'imposta relativi all'acquisto di beni strumentali, per le spese di ricerca, sviluppo e innovazione e per la formazione 4.0 devono essere indicati nel quadro RU del modello Redditi 2023. |
| Fringe benefit nel lavoro pubblico | IL SOLE 24 ORE 04.09.2023 | Nel campo del pubblico impiego, l'esenzione dei fringe benefit, sia nel limite ordinario sia entro l'attuale limite di 3.000 euro si applica se ci sono risorse disponibili all'interno del fondo e se vi è espressa previsione della contrattazione collettiva, nazionale o decentrata. |
| Controllo sugli affitti brevi | ITALIA OGGI 05.09.2023 | L'amministrazione finanziaria, al fine di controllare le locazioni turistiche può contare sia sulla banca dati regolamentata dal Ministero del Turismo, contenete tutti i dati delle strutture ricettive presenti sul territorio, sia sui dati forniti dal Ministero dell'Interno, con i riferimenti anagrafici degli alloggiati nelle strutture, e da ultimo anche sulle comunicazioni trasmesse dagli intermediari immobiliari. |
| Assegnazione e cessione agevolata degli immobili ai soci | ITALIA OGGI 06.09.2023 | Le assegnazioni e cessioni agevolate ai soci degli immobili, oltre che le trasformazioni in società semplice, versando l'8% di imposta sostitutiva devono essere effettuate entro la fine di settembre. Tuttavia, considerando le altre scadenze del periodo, il Cndcec dovrebbe chiedere una proroga al 30.11.2023. |
| Decreto correttivo della riforma dello sport | IL SOLE 24 ORE 07.09.2023 | Il decreto correttivo bis della riforma dello sport, tra le novità per gli enti sportivi ha previsto: <ul style="list-style-type: none">• La definizione delle mansioni idonee a qualificare un rapporto di lavoro come sportivo;• La presunzione semplice per qualificare il rapporto come lavoro autonomo è incrementata a 24 ore; |

- I rapporti di collaborazione sportiva non sono soggetti a Inail;
- L'eliminazione dell'obbligo di presentazione del modello Eas.

Rottamazione-
quater

IL SOLE 24 ORE
07.09.2023

Nel portale dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, le cartelle inserite nella domanda di rottamazione-quater risultano già sospese e non pagabili online. Sempre nella stessa area, è inoltre presente una copia dell'istanza presentata dai contribuenti che hanno già ricevuto per PEC la comunicazione delle somme dovute.

Credito d'imposta
per attività di R&S
nella
microelettronica

IL SOLE 24 ORE
07.09.2023

Il D.L. 104/2023 ha introdotto un credito d'imposta a favore della ricerca e lo sviluppo nella microelettronica, alternativo a quello analogo già esistente per tutte le imprese.

Atti tributari in
Cassazione

IL SOLE 24 ORE
08.09.2023

I nuovi criteri di redazione dei limiti e degli schemi informatici degli atti giudiziari, in vigore dal 1.09.2023, contenuti nel D.M. Giustizia n. 110/2023, si applicano alle cause di valore inferiore a 500.000 euro.

Comunicazione
cessione crediti 3° e
4° trimestre 2022

IL SOLE 24 ORE
08.09.2023

Il termine per comunicare all'Agenzia delle Entrate la cessione dei crediti maturati dalle imprese per le spese sostenute nel 3° e 4° trimestre 2022, scade il 20 settembre.

Limiti all'acquisto di
crediti fiscali per
Poste Italiane

IL SOLE 24 ORE
08.09.2023

Poste Italiane S.p.A. ha fatto sapere che potranno essere ceduti al massimo 50.000 euro in questa fase e fino ad un massimo di 150.000 euro.

L'Agenzia interpreta



Residenza fiscale

CIRCOLARE
N. 25/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che la maggiore mobilità internazionale dei lavoratori e le nuove modalità di lavoro agile svolto in un Paese diverso da quello del datore di lavoro necessitano di verificare i criteri di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche.

Cessione dei bonus edilizi, remissione in bonis e responsabilità

CIRCOLARE
N. 27/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che, in merito alla remissione in bonis per la cessione di crediti da bonus edilizi, occorre pagare per ogni comunicazione 250 euro. Se i soggetti hanno già versato una sanzione unica, entro il 30.11.2023 dovranno essere pagate le ulteriori somme dovute.

Mance ai dipendenti fuori dall'Iva

CIRCOLARE
N. 26/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che le mance destinate al personale dipendente del settore privato impiegato nelle strutture, sono fuori campo Iva e si devono considerare mere movimentazioni finanziarie che non incrementano ricavi e volume di affari del datore di lavoro.

Superbonus 110%

CIRCOLARE
N. 27/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, al fine di evitare il blocco alle cessioni o agli sconti in fattura del superbonus, ha dato il via libera alle Cila ordinarie presentate prima del 01.06.2021. Inoltre, se prima del 17.02.2023 è stata presentata una Cila-superbonus, non si applica la stretta sulle opzioni di cessione del credito o di sconto in fattura agli interventi agevolati.

Premi di produttività

INTERPELLO
N. 425
DEL 08.09.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che i premi di produttività e gli incentivi correlati al trattamento di fine rapporto, se erogati da un fondo di provvidenza, vanno assoggettati ad una tassazione separata

Il Giudice ha sentenziato



Esportazione e non imponibilità Iva

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 14853/2023

La Cassazione ha sancito che per beneficiare del regime di non imponibilità Iva delle cessioni all'esportazione, è sufficiente esibire il codice Mrn, che individua l'esportazione e il controllo del risultato di uscita dei beni dall'Unione Europea.

Rivalutazione partecipazioni in prossimità della cessione

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI VARESE
N. 79/2023

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Varese ha ritenuto che la scelta del contribuente di rivalutare le partecipazioni societarie in prossimità della loro cessione non integra la fattispecie di abuso del diritto, in quanto l'adesione all'istituto della rivalutazione valorizza l'esistenza di ragioni organizzative che possono motivare il complesso delle operazioni societarie compiute.

Rimborso Iva stabile organizzazione

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 25685/2023

La Cassazione ha chiarito che, in merito alla detrazione Iva della stabile organizzazione, il soggetto non residente, con stabile organizzazione operativa in Italia, non ha diritto al rimborso dell'Iva neppure in riferimento alle operazioni direttamente effettuate.

Imu ridotta per immobile inagibile o inabitabile

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 19665/2023

La Cassazione ha sancito che se l'immobile è inagibile o inabitabile e se ha inoltrato domanda al comune, il contribuente ha diritto a pagare l'Imu in misura ridotta. Nel caso in cui lo stato di precarietà del fabbricato si trascina per diversi anni, non è necessario presentare all'ente la richiesta di riduzione per gli anni successivi.

Reato in concorso per indebita compensazione

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 35133/2023

La Cassazione ha stabilito che in un caso di indebita compensazione dell'Iva, il commercialista che abbia inviato i modelli F24 risponde del reato in concorso con il contribuente solo se si

prova la sua consapevolezza della inesistenza dei crediti.

Assoluzione definitiva e rimborso dei costi da reato

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA LOMBARDIA
N. 2588/2023

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia ha precisato che alla sentenza definitiva di assoluzione deve seguire il rimborso delle maggiori imposte versate per la non ammissibilità in deduzione dei costi da reato.

Indagini bancarie insufficienti a provare l'omessa dichiarazione

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 36849/2023

La Cassazione ha stabilito che l'accertamento fondato sulle indagini bancarie svolto in ambito tributario non basta al fine di dimostrare il reato di omessa dichiarazione. Occorre provare sia la tassabilità delle somme sia la diretta riconducibilità al contribuente.

Agricoltore pensionato e agevolazione Imu

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 18083/2023

La Cassazione ha sancito che il pensionato che svolge l'attività agricola ha diritto all'agevolazione Imu, a condizione che mantenga l'iscrizione nella gestione previdenziale e assistenziale agricola.

Limite temporale della nota in diminuzione

CORTE DI GIUSTIZIA
UE
C-453/22

La Corte di Giustizia Europea ha sancito che il cessionario, al quale è stata fatturata Iva superiore a quella dovuta, può chiedere la restituzione dell'eccedenza indebita direttamente all'Amministrazione finanziaria nel caso in cui non possa ottenerla dal fornitore, anche al di fuori dell'ipotesi di insolvenza di quest'ultimo.

In breve

L'omessa dichiarazione IMU è possibile ravvederla entro il 28 settembre

È scaduto lo scorso 30 giugno il termine per presentare, ove previsto, le dichiarazioni IMU "ordinarie" di cui all'art. 1 comma 769 della L. 160/2019 relative agli anni 2021 e 2022. Entro tale termine, inoltre, gli enti non commerciali possessori di almeno un immobile esente ex art. 1 comma 759 lett. g) della L. 160/2019 dovevano presentare le dichiarazioni IMU ENC sia per il 2021 che per il 2022, indipendentemente dal verificarsi di variazioni che abbiano influito sulla determinazione dell'imposta dovuta per tali anni.

Il contribuente che ha omesso di trasmettere entro il termine citato la dichiarazione IMU o IMU ENC per gli anni 2021 o 2022, può assolvere l'adempimento presentando la dichiarazione entro il 28 settembre 2023 avvalendosi del ravvedimento operoso applicabile anche per l'IMU (ex art. 16 del DLgs. 473/97), in forza del quale la dichiarazione omessa può essere presentata entro 90 giorni dal termine ordinario previsto, ai sensi dell'art. 13 comma 1 lett. c) del DLgs. 472/97 fermo restando, per i tributi locali, l'impossibilità di ravvedersi in caso di avvio di un controllo fiscale.

Una volta decorsi 90 giorni da detto termine, non sembra più possibile avvalersi del ravvedimento, salvo previsioni specifiche nel regolamento comunale. Inoltre, secondo la posizione accolta dalla giurisprudenza di legittimità (tra queste, Cass. 17 giugno 2021 n. 17298), configura un'ipotesi di omessa dichiarazione anche la mancata indicazione di un singolo immobile nella dichiarazione IMU comunque presentata: pure in tale ipotesi vale dunque il termine per ravvedersi del 28 settembre.

Per il ravvedimento operoso è necessario, entro il termine sopra citato, non solo presentare la dichiarazione IMU non trasmessa, ma versare anche la sanzione minima prevista per l'omessa dichiarazione ridotta a un decimo del minimo, unitamente all'eventuale imposta dovuta e ai correlati interessi.

In caso di omessa presentazione della dichiarazione IMU, l'art. 1 comma 775 della L. 160/2019 prevede l'irrogazione di una sanzione che va dal 100% al 200% dell'imposta non versata, con un minimo di 50 euro. In aggiunta, anche per l'IMU si applica l'art. 7 comma 4-bis del DLgs. 472/97: dunque, se la dichiarazione è presentata entro 30 giorni dal termine,

la sanzione è ridotta della metà, ossia va dal 50% al 100% dell'imposta non versata, con un minimo di 25 euro.

Nello specifico, se il soggetto passivo, pur avendo omesso la dichiarazione, ha provveduto al versamento dell'IMU, la sanzione ex art. 1 comma 775 della L. 160/2019 è applicata nel minimo di 50 euro. Ai fini del ravvedimento deve pertanto essere versata una sanzione pari a 5 euro (1/10 di 50 euro), ridotta a 3 euro arrotondamento di 2,50 euro ex art. 1 comma 166 della L. 296/2006) se la dichiarazione è trasmessa entro 30 giorni dal termine ordinario.

Nel caso in cui, oltre alla mancata presentazione della dichiarazione IMU, non è stata versata l'imposta dovuta, la sanzione per il ravvedimento è pari al 10% (1/10 del 100%) dell'IMU non versata; se la dichiarazione è presentata entro 30 giorni dal termine, la sanzione è pari al 5% dell'IMU non versata. Per perfezionare il ravvedimento è necessario, in questo caso, versare anche l'IMU dovuta e i relativi interessi calcolati al tasso legale, operando l'arrotondamento all'unità di euro ex art. 1 comma 166 della L. 296/2006).

Infine, si precisa, che se non sono state presentate sia la dichiarazione IMU ENC per il 2021, sia quella per il 2022, occorre ravvedere entrambe le dichiarazioni: l'obbligo di presentare la dichiarazione IMU ENC vige infatti per ogni anno.

La cessione dei tax credit energia: la scadenza del 20 settembre

La comunicazione per la cessione dei crediti d'imposta energia e gas relativi al terzo e quarto trimestre 2022 deve essere effettuata entro il 20 settembre.

Nello specifico si ricorda che questi crediti riguardano:

- le imprese “energivore” (art. 6 comma 1 del DL 115/2022, art. 1 comma 1 del DL 144/2022 e art. 1 del DL 176/2022);
- le imprese “gasivore” (art. 6 comma 2 del DL 115/2022, art. 1 comma 2 del DL 144/2022 e art. 1 del DL 176/2022);
- le imprese “non energivore”:
 - potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica effettivamente utilizzata nel III trimestre 2022 (art. 6 comma 3 del DL 115/2022);
 - potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica effettivamente utilizzata nel IV trimestre 2022 (art. 1 comma 3 del DL 144/2022 e art. 1 del DL 176/2022);
- le imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale (art. 6 comma 4 del DL 115/2022, art. 1 comma 4 del DL 144/2022 e art. 1 del DL 176/2022).

I crediti relativi agli ultimi due trimestri del 2022 devono essere utilizzati in compensazione entro il 30.09.2023. In caso di non utilizzo del credito, le imprese beneficiarie del credito possono cedere lo stesso a soggetti terzi, rispettando però le seguenti condizioni:

- il credito può essere ceduto solo per intero, senza possibilità di cederlo una seconda volta, ad eccezione dei soggetti qualificati, i quali possono cedere altre due volte il credito;
- le imprese beneficiarie, in caso di cessione, devono richiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al credito;
- il credito ricevuto dal cessionario deve essere utilizzato in compensazione.

I cessionari, una volta aver accettato la cessione del credito, devono comunicare l'opzione (che non può essere revocata) per utilizzarlo in compensazione con le modalità disponibili nell'area riservata sul portale dell'Agenzia delle Entrate.

Il soggetto incaricato alla comunicazione della cessione del credito è il soggetto che appone il visto di conformità, utilizzando i canali telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate e il modello approvato con il provvedimento n. 237453 del 27.06.2023.

La comunicazione dei crediti relativi al I e II trimestre 2023, deve invece essere effettuata entro il 18.12.2023.

L'Approfondimento

Società semplice – la responsabilità dei soci – prima parte

PREMESSA

È noto che dalle obbligazioni contratte da una società discende in capo ai soci una responsabilità diversa a seconda che ci si trovi in presenza di una società di persone o di una società di capitali.

A differenza dei soci delle società di capitali, che godono di una responsabilità limitata, rispondendo delle obbligazioni sociali entro il limite della quota conferita, i soci delle società di persone risultano, infatti, illimitatamente responsabili dovendo rispondere dei debiti sociali anche con il loro patrimonio personale, oltre che con la quota di capitale investita nella società.

Di seguito focalizzeremo la nostra attenzione sui profili di responsabilità dei soci della società semplice, regolamentati dall'art. 2267 del c.c.¹. Una norma che prevede in capo ai soci che agiscono in nome e per conto della società, ed in ogni caso, nei confronti di tutti i soci, salvo sussista un patto contrario, una responsabilità personale e solidale a fronte della preventiva escussione del patrimonio sociale.

CENNI SULLA SOCIETÀ SEMPLICE

Come noto, le società di persone si distinguono in società semplice, società in nome collettivo (Snc) e società in accomandita semplice (Sas).

Altrettanto risaputo è che tra i modelli societari la società semplice rappresenta un tipo societario residuale, nel senso che in questo modello rientrano tutte le compagini sociali che non si sono volute costituire come Snc o Sas.

Di fatto, l'art. 2251 del c.c.² prevede:

¹ L'art. 2267 del c.c. afferma che: "I creditori della società possono far valere i loro diritti sul patrimonio sociale. Per le obbligazioni sociali rispondono inoltre personalmente e solidalmente i soci che hanno agito in nome e per conto della società e, salvo patto contrario, gli altri soci.

Il patto deve essere portato a conoscenza dei terzi con mezzi idonei; in mancanza, la limitazione della responsabilità o l'esclusione della solidarietà non è opponibile a coloro che non ne hanno avuto conoscenza".

² L'art. 2251 del c.c. prevede che: "Nella società semplice il contratto non è soggetto a forme speciali, salvo quelle richieste dalla natura dei beni conferiti".

- il principio della libertà delle forme per la redazione dell'atto costitutivo, salvo **“quelle richieste dalla natura dei beni conferiti”**;
- il principio dell'unanimità per le modifiche dell'atto costitutivo.

Per quanto attiene, invece, all'oggetto sociale delle società semplice si ritiene ammesso solo l'esercizio di attività non commerciali.

Tuttavia, come affermato dalla giurisprudenza **“il legislatore ha inteso agevolare la trasformazione di società formalmente commerciali in società semplici di mero godimento (art. 29 legge 27 dicembre 1997, n. 449; art 3, comma 7; legge 28 dicembre 2001 n. 448; art. 1, commi 111-117 della legge 27 dicembre 2006, n. 296; art. 1 comma 129, legge 24 dicembre 2007, n. 244). Recentemente, il legislatore è intervenuto nella medesima direzione (art. 1 comma 115 l. 28 dicembre 2015, n. 208)” e, pertanto, “... la società semplice diviene non solo il regime residuale di esercizio di attività economiche collettive non commerciali, ma anche un regime societario facoltativo, rispetto a quello della comunione, del godimento collettivo. In definitiva, la catena nel tempo di norme fiscali che legittimano la società semplice di mero godimento importa l'ammissibilità, sotto il profilo civilistico, di tali società”.**

Sempre in merito alla società semplice osserviamo che per i soci:

- vige il principio dell'obbligo di conferimento della quota sociale, con la presunzione del conferimento in parti uguali, ex art. 2253 del c.c.³;
- il diritto agli utili spetta in proporzione alle percentuali di quote sociali detenute e deriva dall'approvazione del bilancio o del rendiconto predisposto dagli amministratori;
- le perdite incidono direttamente sul valore della singola quota di partecipazione, riducendola proporzionalmente.

Rileviamo, inoltre, che a norma dell'art. 2257 del c.c.:

- l'amministrazione della società semplice spetta disgiuntamente ai soci, fatta salva la presenza di una diversa previsione dell'atto costitutivo. Si pensi al caso dell'amministrazione di uno o di alcuni soci;

³ L'art. 2253 del c.c. stabilisce che: **“Il socio è obbligato a eseguire i conferimenti determinati nel contratto sociale.**

Se i conferimenti non sono determinati, si presume che i soci siano obbligati a conferire, in parti uguali tra loro, quanto è necessario per il conseguimento dell'oggetto sociale”.

- ciascun socio amministratore può opporsi all'atto che un altro amministratore vuole porre in essere. In tal caso la decisione va assunta sommando i voti, conteggiati sulla parte di utili spettante a ciascun socio.

Segnaliamo, infine, che al verificarsi di una delle cause di scioglimento, di cui all'art. 2272 del c.c.⁴, la società semplice viene messa in liquidazione e al termine della procedura di liquidazione detta società si estingue con la cancellazione dal Registro delle Imprese.

LA RESPONSABILITÀ DEI SOCI NELLA SOCIETÀ SEMPLICE

La norma di riferimento per la responsabilità dei soci della società semplice è l'art. 2267 del c.c.⁵.

Osserviamo subito che nonostante la presenza di un patrimonio sociale distinto da quello dei soci la normativa civilistica prevede una responsabilità illimitata e solidale dei soci, sulla base di un meccanismo cosiddetto "**a cascata**".

Effettivamente, per le obbligazioni sociali risponde "**in primis**" la società con il suo patrimonio e in seconda battuta ne rispondono:

- i soci che hanno agito in nome e per conto della società, ponendo in essere gli atti dai quali originano le "**obbligazioni sociali**";
- subito dopo gli altri soci, salvo previsione di un patto contrario.

Unica deroga a questa previsione normativa è quella contenuta nell'art. 6 del Dlgs n. 155/2006⁶, norma che prevede che, in presenza di una società con un patrimonio superiore a € 20.000, dei debiti sociali ne risponde solo la società e non i singoli soci.

⁴ L'art. 2272 del c.c. dispone che: "La società si scioglie:

- 1) per il decorso del termine;
- 2) per il conseguimento dell'oggetto sociale o per la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo;
- 3) per la volontà di tutti i soci;
- 4) quando viene a mancare la pluralità dei soci, se nel termine di sei mesi questa non è ricostituita;
- 5) per le altre cause previste dal contratto sociale;
- 5-bis) per l'apertura della procedura di liquidazione controllata".

⁵ L'art. 2267 del c.c. afferma che: "I creditori della società possono far valere i loro diritti sul patrimonio sociale. Per le obbligazioni sociali rispondono inoltre personalmente e solidalmente i soci che hanno agito in nome e per conto della società e, salvo patto contrario, gli altri soci.

Il patto deve essere portato a conoscenza dei terzi con mezzi idonei; in mancanza, la limitazione della responsabilità o l'esclusione della solidarietà non è opponibile a coloro che non ne hanno avuto conoscenza.

⁶ L'art. 6 del Dlgs n. 155/2006 stabilisce che: "1. Salvo quanto già disposto in tema di responsabilità limitata per le diverse forme giuridiche previste dal libro V del codice civile, nelle organizzazioni che esercitano un'impresa sociale il cui patrimonio è superiore a ventimila euro, dal momento della iscrizione nella apposita sezione del registro delle imprese, delle obbligazioni assunte risponde soltanto l'organizzazione con il suo patrimonio.

Ad ogni modo, dalla ratio della disposizione e dal meccanismo “**a cascata**” discende una responsabilità personale dei soci che varia a seconda del fatto che il socio abbia agito o meno in nome e per conto della società. Responsabilità che per i soci che hanno agito in nome e per conto della società risulta illimitata, ai sensi dell’art. 2267 del c.c..

Osserviamo, inoltre, che in linea di principio trattasi di una responsabilità inderogabile, che però può essere esclusa/limitata per i soci che non hanno agito in nome e per conto della società tramite la sottoscrizione di un apposito patto.

In merito alla circostanza di aver agito in nome e per conto della società segnaliamo che in dottrina si dibatte se per i soci dotati di meri poteri gestionali sia configurabile o meno una responsabilità illimitata e inderogabile.

Ebbene, secondo la prevalente posizione dottrinale per i soci muniti di soli poteri gestionali, che di fatto compiono solo atti interni, non si configurerebbe una responsabilità illimitata e inderogabile.

Questo orientamento poggia le sue basi sul fatto che in presenza di soli atti interni non si ravviserebbe quella “**esternalizzazione del potere**” che connota il compimento di atti aventi rilevanza nei confronti dei terzi. Tuttavia, sempre secondo questa parte della dottrina resterebbero illimitatamente responsabili i soci non amministratori che compiono atti in forza di una procura speciale conferita dai soci amministratori.

Viceversa, a parere di altra parte minoritaria della dottrina i soci muniti di poteri gestionali risulterebbero sempre illimitatamente responsabili in ragione del principio “**nessun potere senza responsabilità**”.

A ben vedere questa posizione non pare corretta. Il compimento dell’atto gestionale non risulterebbe, infatti, privo di responsabilità, dato che la società ha sempre la facoltà di agire nei confronti del socio non amministratore che ha posto in essere un atto pregiudizievole nei suoi confronti.

LA RESPONSABILITÀ DEI SOCI CHE NON AGISCONO IN NOME E PER CONTO DELLA SOCIETÀ

In base alla normativa civilistica è possibile escludere da responsabilità i soci che non agiscono in nome e per conto della società.

In particolare, i soci possono essere esclusi:

2. Quando risulta che, in conseguenza di perdite, il patrimonio è diminuito di oltre un terzo rispetto all’importo di cui al comma 1, delle obbligazioni assunte rispondono personalmente e solidalmente anche coloro che hanno agito in nome e per conto dell’impresa.

3. La disposizione di cui al presente articolo non si applica agli enti di cui all’art. 1, comma 3”.

- totalmente dalla responsabilità per le obbligazioni contratte dalla società;
- dalla solidarietà tra i soci, con la conseguenza che per l'atto compiuto risponde con la propria quota solo il socio ha compiuto detto atto. Pertanto, in questa ipotesi l'obbligazione da solidale diventa parziaria.

In merito all'efficacia del patto di esclusione osserviamo, invece, che, come disposto dall'art. 2267 del c.c., detto patto deve essere portato a conoscenza dei terzi "**con mezzi idonei**".

Prima dell'istituzione del Registro delle Imprese, ovvero ante Legge n. 580/1993, erano considerati "**mezzi idonei**" gli strumenti di comunicazione/esternalizzazione che consentivano ai terzi di venirne a conoscenza utilizzando l'ordinaria diligenza. Ad esempio, comunicando di volta in volta ai terzi l'esistenza del patto di esclusione.

Con l'istituzione del Registro delle Imprese le cose sono, però, cambiate, dato che l'iscrizione della società semplice nella sezione speciale è considerata un "**mezzo idoneo**" avente funzione di "**pubblicità notizia**".

Conseguentemente, è opponibile ai terzi l'iscrizione nel Registro delle Imprese:

- dell'atto costitutivo;
- di un successivo patto parasociale, contenente la previsione di esclusione o limitazione della responsabilità.

COSA S'INTENDE PER OBBLIGAZIONE SOCIALE?

Dopo aver esaminato i profili di responsabilità in capo ai soci della società semplice è necessario capire cosa debba intendersi per "**obbligazione sociale**".

Ebbene, rileviamo per prima cosa che nella nozione di "**obbligazione sociale**" rientrano tutte le obbligazioni afferenti alla società e, pertanto, devono essere ricomprese in questo ambito sia quelle di "**fonte negoziale**" che quelle di "**fonte non negoziale**".

In effetti, se il Legislatore avesse disposto in maniera diversa i creditori di una obbligazione "**non negoziale**" vedrebbero compromessa la loro garanzia patrimoniale, potendo rivalersi esclusivamente sul patrimonio sociale, con conseguente violazione del principio della "**par condicio creditorum**".

Premesso ciò, passiamo ad analizzare le diverse tipologie di "**obbligazione sociale**", quali:

- obbligazioni di natura pecuniaria;
- obbligazioni da fatto illecito.
- obbligazioni da illecito amministrativo;
- obbligazioni di tipo legale.

OBBLIGAZIONI DI NATURA PECUNIARIA

Rileviamo, anzitutto, che le obbligazioni pecuniarie possono essere tali “**ab origine**”, ovvero possono diventarle a seguito di un fenomeno di conversione.

Detto ciò, osserviamo che per obbligazioni pecuniarie s’intendono quelle aventi per oggetto una somma di denaro, il cui adempimento, con effetto liberatorio per il debitore, consiste nel versare al creditore la somma dovuta.

Rammendiamo, infine, che dette obbligazioni soggiacciono ad un principio fondamentale sancito dall’art. 1277 c.c.⁷, in ragione del quale i debiti che hanno ad oggetto una somma di denaro si estinguono con il pagamento del valore nominale.

OBBLIGAZIONI DA FATTO ILLECITO

In merito alle obbligazioni da fatto illecito occorre distinguere a seconda che l’illecito commesso sia di tipo “**colposo**”, ovvero “**doloso**”.

In presenza di un illecito “**doloso**” a risponderne è, infatti, solo il socio che lo ha commesso. Di questo avviso è la Suprema Corte che con la sentenza n. 6945/2007 ha affermato il seguente principio “**il fatto illecito colposo, anche di uno dei soci di una società di fatto, commesso nell’ambito dell’attività stessa e per il raggiungimento dei suoi scopi, costituisce illecito della società stessa, ed impegna tutti i soci solidalmente ed illimitatamente, salvo che la responsabilità del socio operatore sia personale, in quanto correlata ad un atto diretto alla lesione dell’altrui diritto, e non coinvolga, quindi, gli altri soci**”.

Trattasi di un principio riferito alle società di fatto che, ad ogni modo, trova applicazione anche nel caso di una società semplice.

OBBLIGAZIONI DA ILLECITO AMMINISTRATIVO

Tra le “**obbligazioni sociali**” rientrano anche le obbligazioni da illecito amministrativo.

⁷ L’art. 1277 del c.c. dispone che: “I debiti pecuniari si estinguono con moneta avente corso legale nello Stato al tempo del pagamento e per il suo valore nominale. Se la somma dovuta era determinata in una moneta che non ha più corso legale al tempo del pagamento, questo deve farsi in moneta legale ragguagliata per valore alla prima”.

Tuttavia, secondo quanto previsto dall'art. 6 della Legge n. 689/1981⁸, norma di modifica del sistema penale in tema di sanzioni amministrative, è necessario distinguere, anche in questo caso, a seconda che ci si trovi di fronte ad un illecito amministrativo di tipo “**commissivo**”, ovvero di tipo “**omissivo**”.

In particolare, i massimi giudici con la pronuncia n. 14068/2002 hanno affermato il principio secondo il quale “**la responsabilità per le sanzioni amministrative è personale e che quindi della singola violazione risponde la persona fisica autore dell'illecito (salva la responsabilità solidale della società ex art. 6, comma 3 della Legge n. 689/1981) comporta conseguenze applicative che possono differire a seconda della natura della condotta illecita per cui è comminata la sanzione amministrativa.**

Se, infatti, per la violazione di legge è richiesto un comportamento positivo, la responsabilità della condotta illecita ricade solo su chi materialmente l'ha messa in essere; qualora, invece, sia in questione un comportamento omissivo, come il mancato versamento alle scadenze previste dalla legge dei contributi previdenziali dovuti per un lavoratore dipendente, rileva il dovere di provvedere incombente personalmente su ciascuno dei soci aventi il potere di amministrare la società (n.d.r. con conseguente responsabilità solidale della società)”.

GLI ILLECITI AMMINISTRATIVI PREVISTI DAL DLGS N. 231/2001

Al regime delle “**obbligazioni sociali**” appena visto fanno eccezione gli illeciti amministrativi regolamentati dal Dlgs n. 231/2001.

In particolare, trattasi della responsabilità amministrativa della società e degli enti in presenza di illeciti amministrativi dipendenti da reato.

⁸ L'art. 6 della Legge n. 689/1981 afferma che: “Il proprietario della cosa che servi o fu destinata a commettere la violazione o, in sua vece, l'usufruttuario o, se trattasi di bene immobile, il titolare di un diritto personale di godimento, è obbligato in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma da questo dovuta se non prova che la cosa è stata utilizzata contro la sua volontà.

Se la violazione è commessa da persona capace di intendere e di volere ma soggetta all'altrui autorità, direzione o vigilanza, la persona rivestita dell'autorità o incaricata della direzione o della vigilanza è obbligata in solido con l'autore della violazione al pagamento delle somme da questo dovuta, salvo che provi di non aver potuto impedire il fatto.

Se la violazione è commessa dal rappresentante o dal dipendente di una persona giuridica o di un ente privo di personalità giuridica o, comunque, di un imprenditore nell'esercizio delle proprie funzioni o incombenze, la persona giuridica o l'ente o l'imprenditore è obbligato in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma da questo dovuta.

Nei casi previsti dai commi precedenti chi ha pagato ha diritto di regresso per l'intero nei confronti dell'autore della violazione”.

In situazioni di tal genere, indipendentemente dalla tipologia “**commissiva**” o “**omissiva**” la responsabilità dell’ente è, infatti, diretta.

L'Approfondimento

Dal 1° settembre definita la “lunghezza” massima del ricorso

PREMESSA

Le regole di funzionamento del processo tributario sono principalmente contenute del D.Lgs. n. 546 del 1992. Trattasi di un processo di natura “cartolare”, che si basa cioè sui documenti presentati e, dopo la riforma contenuta nella Legge n. 130 del 2022, ammette la prova testimoniale la cui ammissione nel processo è discrezionale per il Giudice (articolo 7, comma 4, D.Lgs. 546/1992).

Le disposizioni del D.Lgs. 546/1992 contengono numerosi richiami alle disposizioni contenute nel Codice di procedura civile. Uno degli effetti che si riverberano nel processo tributario è la previsione del contenuto dei documenti che vengono redatti dalle parti processuali.

Per i procedimenti introdotti dopo il 1° settembre 2023 entra in vigore il regolamento del Ministero della Giustizia contenente i criteri di redazione, i limiti e gli schemi informatici degli atti giudiziari. Il Ministero della Giustizia, inoltre, ha rinviato a fine anno l'obbligo di deposito degli atti penali mediante il portale del processo penale telematico; sino ad allora il deposito telematico è possibile in via sperimentale. Entrambi i provvedimenti interessano la materia fiscale:

- il primo coinvolgimento del processo tributario, cui il Codice di procedura civile si applica per rinvio in relazione a quanto non espressamente disciplinato dal D.Lgs. n. 546/1992,
- il secondo applicandosi al processo penale nel quale siano contestati reati tributari.

Riforma Cartabia nel processo tributario

Tralasciando le previsioni del D.M. 18 luglio 2023 del Ministero della Giustizia che ha rinviato dal 20 luglio 2023 a fine anno l'obbligo di deposito degli atti penali mediante il portale del processo penale telematico, vediamo ciò che attiene al processo tributario.

Dal 1° settembre 2023 entrata in vigore del regolamento, di cui al D.M. 7 agosto 2023, n. 110, contenente i criteri di redazione, i limiti e gli schemi informatici degli atti giudiziari.

Seppur di natura civilistica, come abbiamo visto, le disposizioni in esso contenute interessano anche la materia fiscale dove il Codice di procedura civile si applica per rinvio in relazione a quanto non espressamente previsto dal D.Lgs. n. 546/1992.

L'obiettivo è quello di accelerare la macchina giudiziaria rendendo gli strumenti di comunicazione e dialogo tra le parti e tra queste e il giudice più efficienti ed efficaci.

I principi enunciati

L'ingresso nel Codice di Procedura Civile del “principio di chiarezza e sinteticità” degli atti delle parti e del giudice è finalizzato ad accelerare i tempi del processo civile in ossequio agli obiettivi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e si affianca ad altri strumenti di soft law come il protocollo d'intesa sul processo civile in cassazione, sottoscritto il 1° marzo 2023 da Consiglio Nazionale Forense, Corte Suprema di Cassazione, Procura Generale della Corte di Cassazione e Avvocatura Generale dello Stato.

La legge delega caposaldo della riforma Cartabia ha previsto che i provvedimenti del giudice e gli atti del processo per i quali la legge non richiede forme determinate possano essere compiuti nella forma più idonea al raggiungimento del loro scopo, nel rispetto dei principi di chiarezza e sinteticità, stabilendo altresì che sia assicurata la strutturazione di campi necessari all'inserimento delle informazioni nei registri del processo, nel rispetto dei criteri e dei limiti stabiliti con decreto adottato dal Ministro della Giustizia, sentiti il Consiglio Superiore della Magistratura e il Consiglio Nazionale Forense; sono state infine vietate sanzioni sulla validità degli atti per il mancato rispetto delle specifiche tecniche sulla forma, sui limiti e sullo schema informatico dell'atto, quando questo ha comunque raggiunto lo scopo, rilevando nella disciplina delle spese la violazione delle specifiche tecniche o dei criteri e limiti redazionali (art. 1, comma 17, lett. d) ed e), Legge 26 novembre 2021, n. 206). In attuazione di tali criteri:

- l'articolo 3, comma 9, D.Lgs. n. 149/2022 ha introdotto nell'articolo 121 del Codice di procedura civile la previsione secondo cui “tutti gli atti del processo sono redatti in modo chiaro e sintetico”,
- l'articolo 4, comma 3, lettera b), del medesimo decreto ha modificato l'articolo 46 delle disposizioni di attuazione del C.p.c. affidando al Ministro della Giustizia, sentiti il Consiglio Superiore della Magistratura e il Consiglio Nazionale Forense, il compito di stabilire con decreto “i limiti degli atti processuali, tenendo conto della tipologia, del valore, della complessità della controversia, del numero delle parti e della natura degli interessi coinvolti”. La lunghezza in numero di caratteri non interessa l'intestazione e le altre indicazioni formali dell'atto, fra le quali si intendono compresi un indice e una breve sintesi del contenuto dell'atto stesso”, e consentendo al giudice di valutare il superamento dei limiti redazionali ai fini della decisione sulle spese di lite.

Le due disposizioni di carattere generale sono affiancate da altre relative a specifici atti del processo civile.

Ma già la seconda previsione può influenzare il “costo” delle spese addebitate dal Giudice proprio perché lo sfioramento della lunghezza degli atti può essere “addebitata”.

Atti “chiari e sintetici”

Come anticipato, la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.M. 7 agosto 2023, n. 110 del Ministero della Giustizia vengono disciplinati i criteri di redazione, i limiti e gli schemi informatici degli atti giudiziari nei procedimenti civili introdotti dopo il 1° settembre 2023 al fine di assicurarne la chiarezza e la sinteticità in conformità a quanto previsto dall'art. 121 del Codice di rito. Quindi, la regola vale per il futuro e non per i procedimenti in corso, ai quali si continuerà a far riferimento alle precedenti disposizioni.

La relazione illustrativa evidenzia che il regolamento muove dal presupposto che i requisiti della chiarezza e della sinteticità degli atti del processo - entrambi funzionali a “garantire il principio di ragionevole durata del processo, costituzionalizzato con la modifica dell'articolo 111 della Carta Costituzionale, e il principio di leale collaborazione tra le parti processuali e tra queste ed il giudice” - siano concetti distinti tra loro, ancorché indubbiamente correlati. Secondo tale prospettazione, un testo sarebbe:

- chiaro quando è univocamente intellegibile;

- sintetico quando, pur essendo completo dei requisiti essenziali ed esaustivo in relazione al suo scopo, è scevro di ripetizioni e di dimostrazioni di eloquenza.

Con questo, i due principi coesistono e non possono essere in alcun modo scollegati; il risultato cui tende la riforma è quello di rendere il processo più celere perché minori sono le pagine che il Giudice e le controparti devono studiarsi, ma nello stesso modo non è comprimibile il diritto di completezza espositiva.

È importante rilevare, però, che il principio di chiarezza e sinteticità ex articolo 121 del C.p.c. concerne la qualità dell'esposizione, mentre i limiti dimensionali di cui all'articolo 46 delle disposizioni di attuazione del C.p.c. riguardano la quantità o meglio la lunghezza dell'esposizione.

Dottrina autorevole⁹ afferma che il principio di sinteticità ex articolo 121 del C.p.c. non riguarda la quantità, ma qualità dell'esposizione; la sintesi implica la necessità di “mettere insieme, nel senso di trovare i punti di contatto sia con l'ordinamento che con l'altra parte”. Ciò comporta la necessità di indicare solo contestazioni specifiche ai sensi dell'articolo 115 del C.p.c. (“il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero, nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita”) ovvero formulando motivi specifici di appello come descritto nell'articolo 342 del C.p.c. (L'appello deve essere motivato, e per ciascuno dei motivi deve indicare a pena di inammissibilità, in modo chiaro, sintetico e specifico: 1) il capo della decisione di primo grado che viene impugnato; 2) le censure proposte alla ricostruzione dei fatti compiuta dal giudice di primo grado; 3) le violazioni di legge denunciate e la loro rilevanza ai fini della decisione impugnata.).

I limiti dimensionali degli atti

Il DM 110/2023 è stato emanato in attuazione delle previsioni dell'articolo 46 delle disposizioni di attuazione del C.p.c.. vediamo quindi di analizzarne il contenuto.

L'articolo 1 precisa anzitutto che i limiti dimensionali dei documenti si applica alle cause il cui valore è inferiore a 500.000 euro; quindi non vi sono limiti per tutte quei contenziosi il cui valore è pari o superiore a tale importo.

L'articolo 2 prevede che, al fine di assicurare chiarezza e sinteticità degli atti processuali secondo le statuizioni dell'articolo 121 del C.p.c., gli atti di citazione e i ricorsi, le comparse

⁹ L. Viola, “La nuova procedura civile”

di risposta, le memorie difensive, i controricorsi e gli atti di intervento siano redatti con la seguente articolazione:

- intestazione, con indicazione dell'ufficio giudiziario davanti al quale la domanda è proposta, della tipologia di atto e delle parti;
- parole chiave, nel numero massimo di venti, che individuano l'oggetto del giudizio;
- esposizione distinta e specifica, in parti dell'atto separate e rubricate, dei fatti e dei motivi in diritto;
- nella parte in fatto, puntuale riferimento ai documenti offerti in comunicazione, indicati in ordine numerico progressivo e denominati in modo corrispondente al loro contenuto, preferibilmente consultabili con apposito collegamento ipertestuale;
- nella parte in diritto, esposizione delle eventuali questioni pregiudiziali e preliminari e di quelle di merito, con indicazione delle norme di legge e dei precedenti giurisprudenziali che si assumono rilevanti;
- conclusioni, con indicazione distinta di ciascuna questione pregiudiziale, preliminare e di merito e delle eventuali subordinate;
- richiesta di distrazione delle spese;
- indicazione specifica dei mezzi di prova e indice dei documenti prodotti, con la stessa numerazione e denominazione contenute nel corpo dell'atto;
- valore della controversia;
- indicazione del provvedimento di ammissione al patrocinio a spese dello Stato.

Per quanto riguarda le impugnazioni, si richiede l'indicazione del provvedimento eventualmente impugnato, con specificazione dell'autorità giudiziaria che lo ha emesso, della data di pubblicazione e dell'eventuale notifica, nonché l'individuazione dei capi della decisione impugnati e l'esposizione dei motivi.

Tali regole si applicano anche agli altri atti del processo, in quanto compatibili; in essi va altresì indicato il numero di ruolo del processo.

Per quanto riguarda i limiti dimensionali degli atti, l'articolo 3 prevede che l'esposizione debba essere contenuta nel limite massimo di:

- a) 80.000 caratteri, corrispondenti approssimativamente a 40 pagine, quanto all'atto di citazione e al ricorso, alla comparsa di risposta e alla memoria difensiva, agli atti di intervento e chiamata di terzi, alle comparse e note conclusionali, nonché agli atti introduttivi dei giudizi di impugnazione;

- b) 50.000 caratteri, corrispondenti approssimativamente a 26 pagine, quanto alle memorie, alle repliche e in genere a tutti gli altri atti del giudizio;
- c) 10.000 caratteri, corrispondenti approssimativamente a 5 pagine, quanto alle note scritte in sostituzione dell'udienza di cui all'articolo 127-ter del codice di procedura civile, quando non è necessario svolgere attività difensive possibili soltanto all'udienza.

Merita evidenziare che nel conteggio dei caratteri non vanno considerati gli spazi.

Nell'individuare il numero delle pagine, il D.M. richiama il formato dell'articolo 6, il quale stabilisce che gli atti sono redatti mediante caratteri di tipo corrente, preferibilmente:

- a) utilizzando caratteri di dimensioni di 12 punti;
- b) con interlinea di 1,5;
- c) con margini orizzontali e verticali di 2,5 centimetri.

Precisa altresì che non sono consentite note, salvo che per l'indicazione di:

- precedenti giurisprudenziali
- riferimenti dottrinari.

L'articolo 4 del regolamento contempla ciò che non viene conteggiato nei limiti dimensionali.

Non saranno oggetto di calcolo dimensionale:

- intestazione, contenente l'indicazione dell'ufficio giudiziario davanti al quale la domanda è proposta e della tipologia di atto;
- parti, comprensive di tutte le indicazioni richieste dalla legge;
- parole chiave, nel numero massimo di venti, che individuano l'oggetto del giudizio;
- nelle impugnazioni, gli estremi del provvedimento impugnato con l'indicazione dell'autorità giudiziaria che lo ha emesso, la data della pubblicazione e dell'eventuale notifica;
- conclusioni, con indicazione distinta di ciascuna questione pregiudiziale, preliminare e di merito e delle eventuali subordinate;
- indicazione specifica dei mezzi di prova e indice dei documenti prodotti, con la stessa numerazione e denominazione contenute nel corpo dell'atto, preferibilmente consultabili con collegamento ipertestuale;
- valore della controversia;
- richiesta di distrazione delle spese;
- indicazione del provvedimento di ammissione al patrocinio a spese dello Stato;
- l'indice e la sintesi dell'atto;
- la data ed il luogo oltre alle sottoscrizioni delle parti e dei difensori;

- le relazioni di notifica e le relative richieste e dichiarazioni;
- riferimenti giurisprudenziali riportati nelle note.

Vista così, sembra che il limite dimensionale sia molto rigido, ma, in realtà, l'articolo 5 del regolamento prevede delle deroghe alla "lunghezza del testo".

Specifica che i limiti dimensionali possono essere disattesi se la controversia presenta particolare complessità legata alla tipologia, al valore, al numero delle parti del processo o alla natura degli interessi coinvolti. Nel caso di superamento dei limiti dimensionali, il difensore:

- espone sinteticamente nell'atto le ragioni per le quali si è reso necessario il superamento del limite;
- dopo l'intestazione inserisce un indice, preferibilmente con un collegamento ipertestuale;
- inserisce una breve sintesi del contenuto dell'atto.

Va ricordato che la nuova formulazione dell'articolo 46 delle disposizioni di attuazione del C.p.c. stabilisce che il mancato rispetto delle specifiche tecniche sulla forma e sullo schema informatico e dei criteri e limiti di redazione dell'atto non comporta invalidità, ma può essere valutato dal giudice ai fini della decisione sulle spese del processo.

I provvedimenti del giudice

L'articolo 7 contempla i criteri di redazione dei provvedimenti che il giudice emana.

In primo luogo stabilisce che i provvedimenti devono essere redatti in maniera chiara e sintetica, rispettando comunque i dettami già previsti per gli attori della controversia e individuati negli articoli 2 e 6.

Anche per il giudice è previsto che le dimensioni del provvedimento o dell'atto sia correlato alla complessità della controversia anche in ragione della tipologia, del numero delle parti, del valore o della natura degli interessi coinvolti.

Infine, l'ultimo comma stabilisce che i provvedimenti emessi dal giudice che possano essere oggetto di impugnativa vanno redatti indicando capi separati e numerati.

Conclusioni

Come si è potuto notare, il principio che le disposizioni attuative del codice di procedura civile ed il regolamento attuativo dallo stesso previsto, cercano di arginare la pessima

abitudine di molti difensori che nella redazione dell'atto si cimentano nel mostrare la loro eloquenza, imponendo il principio della sintesi. Principio che, comunque, il Legislatore ha previsto non vada a ledere il principio costituzionale della difesa e nello specifico la tutela patrimoniale in ambito tributario del soggetto interessato da un provvedimento della Pubblica amministrazione.

L'Approfondimento

Il visto di conformità sui Modelli Redditi e Irap 2023

PREMESSA

L'utilizzo in compensazione "orizzontale" nel Modello F24 di tributi per un importo superiore a 5.000 euro richiede l'apposizione del Visto di conformità sulla dichiarazione nella quale il credito è esposto, da parte di un professionista abilitato.

I professionisti che appongono il Visto di conformità devono inviare annualmente una comunicazione alla competente DRE attestante specifici requisiti.

Il Visto di conformità può essere evitato qualora un soggetto ISA abbia ottenuto un "voto" almeno pari a 8 nella dichiarazione dei Redditi relativa all'anno precedente. Con tale modalità operativa, l'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti IRPEF, IRES e IRAP è consentito fino ad un massimo di 20.000 euro per ciascun tributo. Analogo esonero è riservato ai soggetti ISA che ottengono una media "voti" ISA 2021-2022 almeno pari a 8,5.

AMBITO APPLICATIVO

La compensazione "orizzontale" dei crediti tributari è liberamente utilizzabile nel limite di 5.000 euro annui; tuttavia, oltre tale soglia, è richiesta l'apposizione del Visto di conformità da parte di un soggetto abilitato (p.e. Dottori Commercialisti).

A tal fine devono essere monitorati i crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali, quali:

- il credito IVA, derivante dalla Dichiarazione annuale IVA;
- il credito IRPEF o IRES, derivante dai Modelli Redditi;
- il credito per Addizionali regionali o comunali, derivante dal Modello Redditi PF;
- il credito per imposte sostitutive (p.e., cedolare secca, IVIE, IVAFE, etc.);
- il credito IRAP, derivante dal Modello IRAP;
- il credito per ritenute alla fonte, così come risultanti dal Modello 770.

La compensazione orizzontale dei predetti crediti, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata solo successivamente alla presentazione della dichiarazione annuale

e a partire dal 10 giorno successivo alla presentazione telematica della dichiarazione, tramite Modello F24.

Si ricorda che la dichiarazione contenente il Visto di conformità deve essere predisposta e trasmessa telematicamente dal professionista che “vista” la dichiarazione.

Come disposto dall'articolo 9-bis, comma 11, lett. a), D.L. 50/2017, a favore dei soggetti ISA che ottengono un risultato almeno pari a 8, è previsto l'esonero dall'apposizione del Visto di conformità per la compensazione del credito IRPEF, IRES e IRAP, per importi non superiori a 20.000 euro. Come previsto dall'Agenzia delle Entrate con il Provvedimento 27.04.2023, il predetto beneficio è riconosciuto anche ai soggetti che ottengono una media ISA 2021 - 2022 almeno pari a 8,5.

In merito all'applicabilità del regime premiale ISA, nella Circolare n. 17/E del 02.08.2019, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che:

- il beneficio di cui alla lett. a) non si estende alla compensazione di crediti relativi alle ritenute operate dal contribuente in qualità di sostituto d'imposta;
- il limite di 20.000 euro va riferito al singolo tributo (IRPEF, IRES e IRAP). A tal fine l'Agenzia ha richiamato quanto contenuto nella Circolare n. 28/E del 25.09.2014, con riferimento all'operatività del limite di 5.000 euro superato il quale scatta l'obbligo di apporre il Visto di conformità.

Considerando i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 28/E del 25.09.2014, al fine del computo del limite di 5.000 euro non vanno considerate le compensazioni effettuate nell'ambito della medesima imposta (c.d. compensazioni “verticali”), ancorché tramite il Modello F24. Così, ad esempio, l'utilizzo in compensazione del credito IRPEF per un importo pari a 10.000 euro (codice tributo "4001") per versare l'acconto IRPEF (codici tributo "4033" o "4034") non concorre al superamento del limite.

Come già accennato, l'obbligo di apporre il Visto di conformità riguarda esclusivamente l'utilizzo di crediti in compensazione "orizzontale". Le fattispecie che non danno luogo a compensazione “orizzontale” sono state individuate dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 09.06.2017, n. 68/E, integrata con la Risoluzione 31.12.2020, n. 110/E. In tali Risoluzioni è contenuto l'elenco di codici tributo relativi a quei crediti che, se utilizzati nel medesimo Modello F24 con specifici codici tributo a debito, danno origine ad una compensazione "verticale", con conseguente esclusione dall'obbligo di apposizione del Visto di conformità.

Costituisce, per esempio, compensazione "verticale" (anche nel caso di presentazione del Modello F24) l'utilizzo del credito IRES a saldo (codice tributo "2003") per il versamento degli acconti IRES (codici tributo "2001" e "2002"). In tale fattispecie, la compensazione del credito IRES 2022 con il primo acconto IRES 2023, costituendo compensazione verticale (con Modello F24), non comporta l'obbligo di presentare il Modello Redditi 2023 SC con il Visto di conformità.

In ogni caso, il limite di 5.000 euro, anche all'interno della medesima dichiarazione, va verificato per ogni singolo tributo. In caso di superamento della soglia di 5.000 euro per un solo tributo, rispetto alla totalità dei tributi presenti nella dichiarazione (vedasi il caso del Modello Redditi PF), è necessario apporre il Visto di conformità su tutta la dichiarazione.

I SOGGETTI ABILITATI

Come specificato nella Circolare 28/E del 25.09.2014, Agenzia delle Entrate, possono rilasciare il Visto di conformità i seguenti soggetti:

- dottori commercialisti ed esperti contabili;
- consulenti del lavoro;
- periti od esperti tributari iscritti, al 30.09.1993, nei relativi ruoli camerali tenuti presso la CCIAA in possesso di laurea in giurisprudenza o economia, o equipollenti, ovvero diploma di ragioneria;
- responsabili dell'assistenza fiscale di un CAF imprese, nonché, come specificato nella Circolare n. 28/E, stante il richiamo del comma 574 all'articolo 17, D.lgs. 241/97, i responsabili fiscali di un CAF dipendenti. Quest'ultimi possono rilasciare il Visto limitatamente alle dichiarazioni dei soggetti nei cui confronti è già prestata l'attività di assistenza fiscale.

Il professionista in possesso dei requisiti sopra esaminati può "autonomamente" apporre il Visto di conformità sulla propria dichiarazione, senza doversi rivolgere ad una terza persona, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 02.09.2014, n. 82/E.

Ai fini del rilascio del Visto di conformità, i professionisti devono preventivamente inviare una specifica comunicazione (in carta libera) alla competente Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate. Le eventuali variazioni dei dati devono essere comunicate alla Direzione Regionale entro 30 giorni dalla data in cui si sono verificate.

La comunicazione alla competente DRE può essere:

- consegnata a mano;
- spedita tramite raccomandata A/R;
- inviata tramite PEC.

Alla comunicazione devono essere allegati i seguenti documenti:

- copia della polizza assicurativa;
- dichiarazione di insussistenza di provvedimenti di sospensione dell'Ordine di appartenenza;
- dichiarazione della sussistenza dei seguenti requisiti:
 - o non aver riportato condanne, anche non definitive, o sentenze per reati finanziari. Questi ultimi, come già chiarito nella Risoluzione 13.07.2010, n. 73/E, ricomprendono anche i reati tributari. Rilevano anche altre fattispecie di reato, quali, ad esempio, la bancarotta fraudolenta in concorso e la falsità ideologica commessa da un privato in atto pubblico;
 - o non avere procedimenti penali pendenti nella fase di giudizio per reati finanziari;
 - o non aver commesso violazioni gravi e ripetute in materia di imposte sui redditi e IVA;
 - o non trovarsi in una delle condizioni penalmente rilevanti di cui all'articolo 15, comma 1, Legge 55/90 che escludono la possibilità di candidarsi alle elezioni regionali, provinciali, comunali;
 - o non aver fatto parte di società per le quali è emesso, nei 5 anni precedenti, un provvedimento di revoca ai sensi dell'articolo 39, comma 4, D.lgs. 241/97 dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività di assistenza fiscale.

Le predette dichiarazioni devono essere rese mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi degli articoli 46 e 47, D.P.R. 445/2000 e, alla stessa, va allegata copia del documento d'identità.

La comunicazione e la dichiarazione sostitutiva può essere predisposta utilizzando i modelli disponibili sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.

Va evidenziato inoltre che, qualora il professionista eserciti l'attività nell'ambito di uno studio associato, la comunicazione dovrà contenere i dati di tutti gli associati, nonostante il Visto sia comunque rilasciato dal singolo professionista e non dall'associazione professionale.

Al fine dell'apposizione del Visto di conformità, nella Circolare n. 28/E del 25.09.2014, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che il professionista deve essere in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni. Motivo per cui, come precedentemente accennato, il professionista che appone il Visto di conformità deve anche predisporre e trasmettere telematicamente la dichiarazione sulla quale il Visto è apposto.

Qualora il professionista eserciti l'attività:

- in uno studio associato in cui almeno la metà degli associati è costituita da intermediari ai sensi dell'articolo 3, lett. a) e b), D.P.R. 322/97, lo stesso può presentare la comunicazione se i requisiti del possesso della partita IVA e dell'abilitazione telematica sussistono in capo all'associazione professionale;
- o avvalendosi di una società di servizi di cui detiene la maggioranza assoluta del capitale sociale, lo stesso può presentare la comunicazione se il requisito del possesso dell'abilitazione telematica sussiste in capo alla società,

è necessario che le scritture contabili siano tenute e la dichiarazione sia predisposta dal soggetto che appone il Visto. Tuttavia, come disposto dall'articolo 23, D.M. 164/99, le scritture contabili si intendono tenute e la dichiarazione si intende predisposta dal professionista abilitato anche quando le stesse sono tenute e conservate:

- direttamente dal contribuente;
- da una società di servizi "controllata" da uno o più professionisti abilitati (maggioranza assoluta del capitale sociale), tenendo presente che:
 - o in presenza di più di 2 soci, considerato che nessuno di essi potrebbe possedere la maggioranza assoluta, la norma prevede la possibilità che la stessa sia posseduta da più professionisti abilitati all'apposizione del Visto di conformità;
 - o il requisito del possesso della maggioranza assoluta del capitale sociale da parte dei professionisti abilitati deve sussistere per l'intero periodo d'imposta e fino all'Apposizione del visto in dichiarazione.

Qualora le scritture contabili siano tenute da un soggetto che non può apporre il Visto di conformità (tipico il caso di uno studio professionale che incarica un consulente esterno all'apposizione del Visto), il contribuente può comunque rivolgersi ad un professionista esterno abilitato, fermo restando che tali soggetti sono comunque tenuti a svolgere i controlli contabili e ad adempiere agli obblighi anticiclaggio, nonché a predisporre la dichiarazione.

Il contribuente che necessita del Visto di conformità dovrà esibire al professionista abilitato tutta la documentazione necessaria per consentire la verifica della conformità dei dati esposti o da esporre nella dichiarazione.

Si ricorda che, il professionista che svolge l'attività nell'ambito di uno studio associato, non possedendo un'autonoma partita IVA, può comunque avvalersi della società di servizi abilitata a trasmettere telematicamente le dichiarazioni, a condizione che il capitale sociale della stessa sia posseduto a maggioranza assoluta da uno o più professionisti abilitati.

I CONTROLLI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 28/E del 25.09.2014, i controlli finalizzati al rilascio del Visto di conformità coincidono "*in buona parte*" con quelli previsti dagli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/73, ossia quelli effettuati dalla stessa in sede di controllo formale delle dichiarazioni.

Ai fini del rilascio del Visto di conformità, è pertanto necessario riscontrare che i dati esposti nella dichiarazione corrispondano alla relativa documentazione. In particolare va verificato:

- il riscontro dei versamenti effettuati, nonché dello scomputo delle ritenute d'acconto e dei crediti d'imposta;
- il rispetto delle disposizioni in materia di oneri deducibili e detraibili;
- per i soggetti esercenti attività di impresa e/o lavoro autonomo (obbligati alla tenuta delle scritture contabili), relativamente alla dichiarazione dei Redditi e IRAP, va altresì verificata la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili nonché la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

Sul punto l'Agenzia ha specificato che "i riscontri non comportano valutazioni di merito, ma il solo controllo formale" relativamente all'ammontare dei componenti positivi e negativi relativi all'attività di impresa e/o lavoro autonomo esercitata, rilevanti ai fini IRPEF, IRES o IRAP, nonché all'ammontare dei compensi e delle somme corrisposti in qualità di sostituto d'imposta. La stessa Agenzia ha evidenziato che il controllo può essere limitato agli elementi da cui scaturisce direttamente il credito, ossia, a titolo esemplificativo:

- duplicazioni di versamento;
- errato versamento di ritenute;

- crediti d'imposta;
- imposte sostitutive;
- credito dell'anno precedente limitatamente all'esposizione dello stesso nella precedente dichiarazione.

LA DETRAZIONE “SUPERBONUS 110%” DIRETTAMENTE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Come disposto dall'articolo 119, comma 11, D.L. 34/2020, modificato ad opera dell'articolo 1, comma 28, lett. h), Legge 234/2021 (Finanziaria 2022), l'utilizzo della detrazione del 110% da parte del contribuente direttamente in dichiarazione dei redditi richiede l'apposizione del Visto di conformità sui dati relativi alla documentazione attestante la sussistenza dei presupposti che danno diritto al beneficio.

I contribuenti che hanno sostenuto le spese per le quali beneficiano della detrazione del 110% e che hanno richiesto ad un soggetto abilitato il rilascio dello specifico Visto di conformità devono barrare la casella "*Presenza visto Superbonus*" nella Sezione riservata alla "*Firma della dichiarazione*" del Frontespizio del Modello Redditi 2023 PF. Attraverso tale procedura, il professionista che appone il Visto di conformità sul superbonus 110% non deve necessariamente corrispondere con la persona che predispone e trasmette telematicamente la dichiarazione.

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 29.11.2021, n. 16/E, il Visto di conformità "*riguarda solo i dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione. In tali casi, fermi restando gli obblighi di conservazione documentale previsti in capo ai soggetti che rilasciano il visto di conformità, il contribuente è tenuto a conservare la documentazione attestante il rilascio del visto di conformità (da acquisire entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi), unitamente ai documenti giustificativi delle spese e alle attestazioni che danno diritto alla detrazione*".

Resta fermo l'obbligo di richiedere il Visto di conformità sull'intera dichiarazione dei redditi nei casi normativamente previsti, ovvero qualora vi sia un utilizzo in compensazione di crediti per importi superiori a 5.000 annui. In tali casi, infatti, il Visto sull'intera dichiarazione assorbe l'obbligo introdotto dalla citata disposizione.

La casella "Presenza visto Superbonus" non può essere barrata nel caso in cui sia necessario apporre il Visto di conformità relativamente all'intera dichiarazione (va compilata la Sezione "VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista"), in quanto tale Visto assorbe anche quello relativo al 110%.

Il soggetto abilitato al quale è stato richiesto di apporre il Visto di conformità relativamente ad un Modello Redditi dal quale risulta un credito IRPEF superiore a 5.000 euro, da usare in compensazione orizzontale nel Modello F24, e spese detraibili 110%, dovendo "certificare" l'intera dichiarazione dei redditi dovrà, quindi, provvedere anche alla verifica della documentazione attestante la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione del 110%.

LA COMPILAZIONE DEL FRONTESPIZIO DEI MODELLI DICHIARATIVI

Nella Sezione "VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista" presente nel Frontespizio della dichiarazione, il professionista deve indicare il proprio codice fiscale ovvero il codice fiscale del CAF. Va, inoltre, apposta la firma nell'apposito riquadro, al fine di attestare il rilascio del Visto di conformità.

L'esonero dall'obbligo di apposizione del Visto di conformità per utilizzare in compensazione crediti di importo non superiore a 20.000 euro da parte dei soggetti ISA è verificato direttamente dall'Agenzia delle Entrate (nel Modello Redditi, ai predetti soggetti, non è stata riservata una specifica casella da barrare).

Il visto di conformità rilasciato dal soggetto al quale è affidata la revisione legale dei conti è apposto sottoscrivendo la casella "FIRMA PER ATTESTAZIONE" presente nella Sezione "FIRMA DELLA DICHIARAZIONE" del Modello REDDITI 2023 SC.

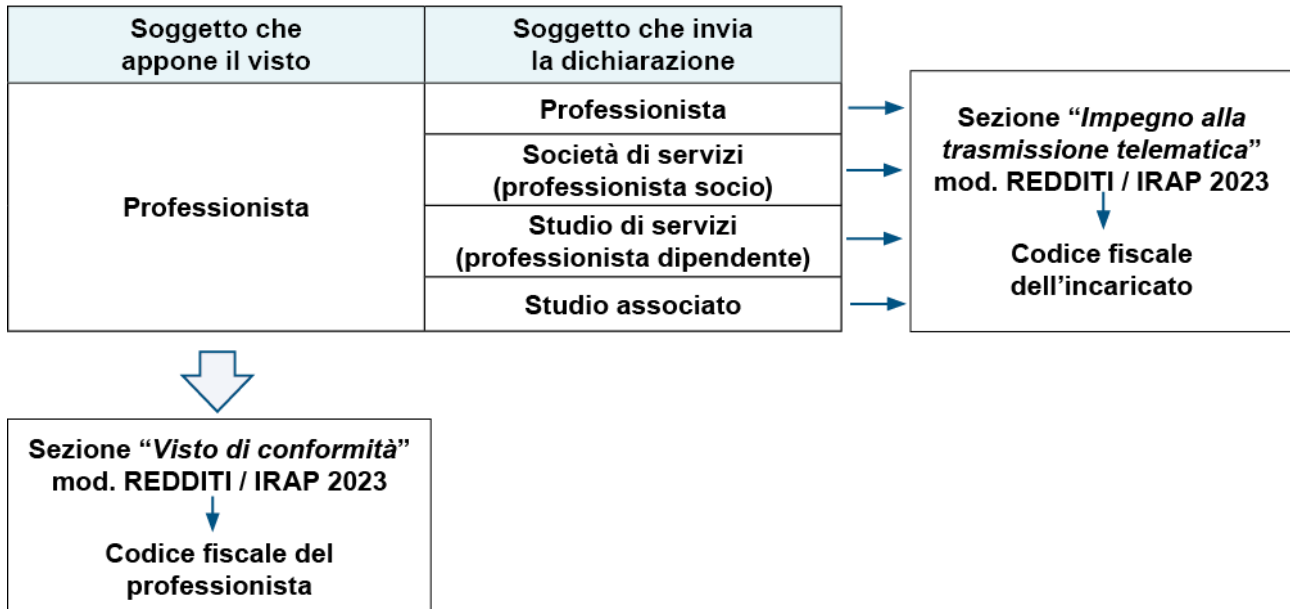
Anche nel Frontespizio del Modello IRAP 2023 è presente la specifica Sezione dedicata al Visto di conformità e alla sottoscrizione del soggetto al quale è affidata la revisione legale dei conti (non è presente una casella riferita all'esonero dall'apposizione del visto di conformità derivante dal regime premiale ISA).

A seguito dell'espletamento dell'attività di "certificazione" della dichiarazione, va posta attenzione alla compilazione del Frontespizio del Modello Redditi e/o IRAP con riferimento ai seguenti campi:

- "Codice fiscale del professionista" presente nel riquadro "Visto di conformità";

- "Codice fiscale dell'incaricato" presente nel riquadro "Impegno alla presentazione telematica".

La compilazione dei predetti campi è direttamente collegata alla modalità comunicata alla DRE per l'attività di rilascio del visto di conformità. È possibile riscontrare le seguenti "combinazioni".



Qui di seguito, un esempio di compilazione del campo "VISTO DI CONFORMITA' riservato al CAF o al professionista", del Modello Redditi.

| | | | | |
|--|---|---------------------------|--|----------|
| VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista | Codice fiscale del responsabile del C.A.F. | Codice fiscale del C.A.F. | | |
| | Codice fiscale del professionista | BNCMRA73H01L219J | | |
| | Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA | | | |
| IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA Riservato all'incaricato | Codice fiscale dell'incaricato | BNCMRA73H01L219J | Soggetto che ha predisposto la dichiarazione | 2 |
| | Ricezione avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione | | Ricezione altre comunicazioni telematiche | |
| | Data dell'impegno | giorno mese anno | FIRMA DELL'INCARICATO | |

In tal senso, si ricorda che, con riferimento ad un Modello Redditi 2023 per il quale il Visto di conformità è stato "esternalizzato", in quanto il consulente non è abilitato:

- nel campo "Codice fiscale del professionista" va indicato il codice fiscale del soggetto che ha apposto il visto di conformità;
- nel campo "Codice fiscale dell'incaricato" non può essere riportato il codice fiscale del consulente, ma va riportato il codice fiscale del soggetto che ha apposto il Visto.

Le prossime scadenze



16 settembre 2023

IMPOSTE DIRETTE – VERSAMENTO RITENUTE

Termine entro cui versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e versare l'eventuale imposta a debito.

25 settembre 2023

ELENCHI INTRASTAT

Termine entro cui presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, oltre alle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

30 settembre 2023

REDDITI 2023 – SOGGETTI NON TITOLARI DI PARTITA IVA

I soggetti non titolari di partita Iva, che hanno scelto di rateizzare le imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi, devono effettuare i relativi versamenti.

MODELLO 730

Termine di presentazione del modello 730 precompilato all'Agenzia delle Entrate.

COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Termine entro cui inviare la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva relativi al 2° trimestre 2023.

RIMBORSO IVA ESTERA

Termine per presentare la richiesta di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di altro Stato Europeo assolta sugli acquisti.

IMPOSTA DI REGISTRO

Termine entro cui versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

IMPOSTA DI BOLLO

Termine per versare l'imposta di bollo relativa al 1° trimestre 2023 di importo inferiore a € 250. Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 2° trimestre 2023.

SPESE SANITARIE

Termine per inviare al Sistema tessera sanitaria i dati relativi alle spese sanitarie sostenute nel 1° semestre 2023.

BONUS ENERGETICI

Termine per utilizzare i crediti del 3° trimestre 2022 nonché, dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022 per le imprese energivore/non energivore/gasivore/non gasivore.

CRIPTO-VALUTE

Termine per versare l'imposta sostitutiva delle crypto-attività.

ASSEGNAZIONE/CESSIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Termine entro cui le società possono assegnare o cedere ai soci beni immobili, diversi da quelli strumentali, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, applicando disposizioni agevolate.

LITI PENDENTI

Termine per presentare la domanda e il pagamento degli importi dovuti in unica soluzione o della 1^a rata se gli importi dovuti superano € 1.000 (art. 1, c. 186 L. 197/2022).

RAVVEDIMENTO SPECIALE

Termine per la rimozione della violazione e pagamento dell'importo dovuto in unica soluzione o della 1^o rata.
