

## Edizione di venerdì 10 aprile 2015

### RISCOSSIONE

[La rateazione della cartella di pagamento per le imprese in liquidazione](#)

di Leonardo Pietrobon

### PENALE TRIBUTARIO

[Rilevanza penale delle condotte elusive](#)

di Luigi Ferrajoli

### IMPOSTE SUL REDDITO

[Gli effetti del recesso per le società di capitali](#)

di Fabio Pauselli

### CRISI D'IMPRESA

[La domanda con riserva e l'anticipazione bancaria con mandato all'incasso](#)

di Fabio Battaglia

### ISTITUTI DEFLATTIVI

[Integrativa a favore dopo l'avviso bonario](#)

di Davide David

### VIAGGI E TEMPO LIBERO

[Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico](#)

di Andrea Valiotto

## RISCOSSIONE

---

### ***La rateazione della cartella di pagamento per le imprese in liquidazione***

di Leonardo Pietrobon

Le **imprese in liquidazione**, per il solo fatto di essere in una fase liquidatoria, **non godono** sempre e comunque di **ottima considerazione**. Lo “status” di liquidazione conclamata e pubblicizzata, infatti, determina in alcune circostanze una certa diffidenza, come ad esempio nei rapporti con l’Agente per la riscossione al quale viene avanzata una **richiesta di rateazione** di una o più cartelle di pagamento.

Nei confronti delle imprese in liquidazione i **criteri di valutazione** assunti per determinare la possibilità di accedere ad un piano di rateazione delle cartelle di pagamento sono **strettamente legati** alla “particolare” **situazione dell’impresa**, ossia la fase liquidatoria. Da un punto di vista normativo tali criteri sono illustrati nelle direttive Equitalia n. 1/2010 e n. 12/2011. In particolare, tali direttive individuano i **parametri** necessari per stabilire lo stato di **temporanea difficoltà finanziaria** per le imprese in liquidazione, quale condizione trasversale per la richiesta di rateazione.

Oltre alla documentazione “classica” per la richiesta di rateazione (prospetto di determinazione dell’indice Alfa e dell’indice di liquidità), l’impresa in liquidazione è tenuto a produrre una **relazione attestante**:

1. i **motivi che determinano l'impossibilità di far fronte in unica soluzione** al debito iscritto a ruolo;
2. la **presenza di elementi nell'attivo** patrimoniale idonei ad assicurare l'integrale soddisfacimento dei creditori sociali, quindi **l'esistenza di mezzi necessari per far fronte al debito** iscritto a ruolo nonché? di **flussi finanziari** tali da assicurare la regolarità del pagamento;
3. in assenza di dimostrazione dei requisiti di cui al punto precedente, la **disponibilità da parte di terzi a garantire il pagamento rateale** mediante **fideiussione bancaria, polizza fideiussoria o ipoteca di primo grado** su beni il cui valore, determinato ai sensi dell’articolo 79 D.P.R. n. 602/1973, sia superiore all’ammontare del debito iscritto a ruolo maggiorato degli interessi di dilazione.

Con riferimento al punto 2) che precede, ed in particolare all’attestazione della sussistenza del **flusso finanziario** presente per il pagamento della cartella di pagamento, tale condizione è da

collegare necessariamente con il **numero di rate** per le quali si chiede la rateazione, sia livello di **tempistica** e sia per quanto riguarda il relativo **ammontare**. In pratica, a fronte dell'esistenza di un credito o più crediti di varia natura (commerciale o non) è utile **motivare la tempistica di incasso** di tali poste attive, al fine di giustificare la richiesta di rateazione per un numero di **rate superiore a 24 mesi**, quale **soglia massima prevista in tali circostanze** di imprese in liquidazione.

Da un punto di vista soggettivo, si ricorda che la relazione deve essere **predisposta e sottoscritta da uno dei professionisti indicati dagli articoli 161 e 67 comma 3 lett. d) della Legge fallimentare**.

Se la società viene posta in **stato di liquidazione a rateazione concessa**, detto evento fa sorgere la necessità, per l'Agente della riscossione, di **riesaminare le condizioni** originariamente vagliate per la concessione della dilazione della cartella di pagamento.

Pertanto, da quando Equitalia ha contezza dello stato liquidatorio, il debitore verrà invitato a produrre, in sostanza, la **relazione indicata in precedenza**, mettendo in evidenza gli stessi elementi e condizioni, ossia che attestino la presenza di adeguati elementi nell'attivo (**direttiva Equitalia 15.4.2011 n. 12**). Ricevuta la relazione, la posizione del contribuente sarà riesaminata, e verrà **eventualmente** richiesta la **prestazione di garanzie da parte dei terzi**, nell'ipotesi in cui la presenza degli elementi dell'attivo non è stata giudicata adeguata al pagamento del debito iscritto a ruolo.

L'esito del **riesame** potrà concludersi con il **provvedimento di revoca della dilazione concessa** e consequenziale **ripresa della riscossione coattiva**, o con la **conferma** del precedente **piano di dilazione** (direttiva Equitalia 15.04.2011 n. 12).

Nell'ipotesi in cui, invece, la società destinataria della cartella di pagamento venga **cancellata dal Registro delle imprese**, i requisiti propedeutici per l'accesso alla rateazione delle cartelle di pagamento risulta essere più "stringente". In tal caso, senza entrare nella questione legata all'estinzione o meno della società, le eventuali domande presentate da detti soggetti – società estinta – possono essere **prese in esame** dall'Agente per la riscossione **solo se la dilazione è assistita da apposita fideiussione bancaria o polizza** di società assicurativa, autorizzata all'esercizio del ramo cauzioni avente sede legale in Italia.

## PENALE TRIBUTARIO

### **Rilevanza penale delle condotte elusive**

di Luigi Ferrajoli

Con la recente **sentenza n. 3307 del 23.01.2015**, la Corte di Cassazione, Sezione Quarta Penale, ha affrontato nuovamente il tema dell'**esterovestizione** e della conseguente contestazione di **evasione di imposta**.

In particolare, a seguito di ricorso proposto avverso il rigetto del riesame relativo a due **decreti di sequestro preventivo**, la Suprema Corte ha avuto modo di specificare, da un lato, i **poteri del Tribunale del riesame** e, dall'altro, quando **sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi** di società avente sede fiscale all'estero.

Sotto il primo profilo, la Corte ha rilevato che, per quanto concerne la **misura cautelare reale**, il Tribunale del riesame deve verificare che il fatto possa essere sussunto in una determinata fattispecie di reato. Tale valutazione, tuttavia, con riferimento al **fumus commissi delicti**, non può "appiattirsi" sulle postulazioni del Pubblico Ministero, ma deve essere svolta motivando, nel provvedimento, "*la congruenza dell'ipotesi di reato prospettata rispetto ai fatti cui si riferisce la misura del sequestro condotta al suo esame*".

Nel caso di specie, il Giudice di legittimità ha ritenuto che il Tribunale avesse assolto a tale incombente analizzando in fatto sia il profilo dell'**esterovestizione** inerente le società riferibili all'indagato, sia quello afferente il *quantum* dell'**imposta evasa** e del relativo **profitto**.

La Corte, affermando la correttezza giuridica dei principi applicati dal Tribunale, ha rilevato che la **società** avente **residenza fiscale all'estero** ha obbligo di presentazione della **dichiarazione annuale dei redditi** se detta società abbia **stabile organizzazione** in Italia, "*il che si verifica quando si svolgano in territorio nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi*". In presenza di tali elementi, l'omissione della presentazione della dichiarazione integra il reato previsto e punito dall'**art. 5 del D.Lgs. n.74/2000**. Nel caso di specie, l'attività della società veniva svolta in Italia e sul territorio nazionale viveva altresì **l'amministratore**, per cui la sede legale all'estero del soggetto giuridico assumeva una connotazione meramente formale.

La Cassazione ha ritenuto anche apprezzabile il richiamo operato dal Tribunale all'**art. 73 del d.P.R. n.917/1986**, in forza del quale **le società** che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale in Italia sono soggette alle imposte sul reddito. Per oggetto principale, viene specificato, si intende

l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Dopo aver esaminato il profilo dell'esterovestizione, la Suprema Corte ha ritenuto altresì corretta la determinazione dell'**imposta evasa**, avendo il Tribunale fatto debita applicazione delle norme di interesse. In particolare, il Giudice del Riesame ha tenuto debito conto delle risultanze processuali dimostrando, nella motivazione del provvedimento, “*la congruenza dell'ipotesi di reato prospettata rispetto ai fatti cui si riferisce la misura del sequestro condotta al suo esame*”, considerando non solo gli esiti delle indagini della Guardia di Finanza, ma anche **la carenza di prova dei costi e delle esenzioni** viceversa prospettate dalla difesa.

Infine, la Cassazione ha analizzato il profilo sollevato dal ricorrente relativo alla violazione del **principio della doppia imposizione**, confermandone la carenza di prova già pronunciata dal Tribunale.

La Corte, in particolare, pur dando atto che, secondo quanto previsto dall'**art. 165, comma 1, TUIR**, “alla **formazione del reddito complessivo** concorrono i **redditi prodotti all'estero**, ma le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in **detrazione** dall'imposta netta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione”, tale detrazione non spetta in caso di **omessa presentazione della dichiarazione** o di **omessa indicazione** dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata.

Conseguentemente, la Cassazione ha affermato che, in tema di **sequestro preventivo** relativo a **reati tributari**, il profilo assoggettabile alla **confisca per equivalente** è integrato da qualsiasi **vantaggio patrimoniale** derivante dall'**imposta evasa**.

## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Gli effetti del recesso per le società di capitali**

di Fabio Pauselli

Il tema del **recesso in ambito fiscale** è stato affrontato dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al caso delle società di persone nella Risoluzione n. 64/E/2008, ma non è mai stato analizzato per l'ambito delle società di capitale. Il documento di prassi citato ha risolto pragmaticamente la questione, consentendo di imputare **la differenza di recesso**, intesa quale maggior valore della partecipazione rispetto alla quota di competenza del patrimonio, a **diminuzione del risultato imponibile**.

Infatti, trattandosi di **plusvalori latenti** nel patrimonio societario, che residuano anche dopo il recesso, questi sono destinati a trasformarsi in reddito per i soci rimanenti. Tuttavia, essendo la differenza da recesso **tassata in capo al socio receduto**, al fine di evitare una **doppia imposizione**, prima in capo a quest'ultimo e poi in capo alla società quando le plusvalenze latenti saranno state realizzate, l'Agenzia delle Entrate ne riconosce la **deduzione immediata in capo alla società di persone** e, conseguentemente, in capo agli altri soci per trasparenza.

La stessa disciplina, tuttavia, non è così lineare se ci spostiamo nell'ambito delle società di capitali, non sussistendo un orientamento consolidato sulla sorte fiscale che queste somme hanno quando vengono corrisposte al socio di capitale recedente. In assenza di chiarimenti ufficiali, si sono formate negli anni due tesi contrapposte. La prima, indubbiamente più audace, sostiene la **possibilità di estendere alle società di capitali** il regime di **deducibilità delle differenze da recesso** già affrontato dall'A.d.E. nell'ambito delle società di persone. Una seconda tesi, invece, **nega qualsivoglia deducibilità** in capo alle società di capitali delle differenze da recesso.

Quest'ultima tesi è quella che la Direzione Regionale dell'Emilia Romagna ha sostenuto nella risoluzione n. 11489 del 6 marzo 2007, argomentandola principalmente su due motivazioni:

1. La **prima** è che alla luce di una **interpretazione letterale dell'art. 2473** del codice civile, le **conseguenze dell'atto di recesso nelle società di capitali** si ripercuotono direttamente ed esclusivamente **nella sfera patrimoniale della società e nei rapporti tra i soci**, negando, quindi, **natura reddituale** al rimborso erogato ai soci recedenti, mancando la necessaria inerenza alle attività dell'impresa.
2. La **seconda** è che, anche ove si volesse ammettere la natura reddituale della differenza di recesso, quest'ultima non potrebbe essere comunque dedotta nell'ambito delle società di capitali in quanto, rappresentando una **mera remunerazione del capitale apportato dal socio**, ai sensi dell'art. 109, comma 9, lett. a) del Tuir **non è deducibile ogni tipo di remunerazione** che comporta la **partecipazione ai risultati economici della**

**stessa società**, anche nel caso in cui vengano imputati a conto economico.

Al controverso trattamento fiscale delle differenze da recesso sin qui esposto si affianca quello in ambito contabile. Il principio contabile OIC 28 stabilisce che, in **assenza di utili e riserve disponibili, a seguito della relativa delibera di riduzione del capitale sociale** per far fronte al recesso del socio, sorge un debito nei confronti di quest'ultimo per un importo pari al valore assegnato alla partecipazione posseduta. Al contrario si segnala che **Assonime**, nella circolare n. 32/04, sostiene che il **pagamento al socio recedente del maggior valore della sua quota** costituisce un modo attraverso cui la società **consolida nel proprio patrimonio le plusvalenze latenti** e che, pertanto, andrebbero **rappresentate nell'attivo patrimoniale**, al pari dell'avviamento acquisito da terzi. Tale interpretazione, tuttavia, è rimasta isolata e criticata da gran parte della dottrina, trattandosi di un comportamento che violerebbe l'art. 2426 comma 1, c.c. il quale **vieta l'iscrizione dell'avviamento autoprodotto**.

## CRISI D'IMPRESA

### **La domanda con riserva e l'anticipazione bancaria con mandato all'incasso**

di Fabio Battaglia

Il tema relativo alla gestione dei castelletti per **anticipi fatture in conto corrente con semplice mandato all'incasso** (cioè senza la annessa clausola di cessione del credito) nell'ambito della domanda con riserva è stato ampiamente dibattuto in dottrina<sup>[1]</sup> e conosce numerose pronunce nella giurisprudenza di merito.

In particolare la questione investe la **clausola**, ormai presente nella quasi totalità dei casi, collegata a tali contratti che prevede il c.d. "**patto di compensazione**".

Scopo del presente articolo è delineare, stante l'incerto stato dell'arte della giurisprudenza in tema, il comportamento che ad oggi può ritenersi più corretto mantenere, nel caso in cui gli importi ancora da incassare siano rilevanti e possano modificare in modo significativo l'attivo disponibile per la gestione della procedura e, ancora, come la richiesta di sospensione possa ritenersi uno strumento che consente di intavolare trattative volte a garantire la prosecuzione del contratto di finanziamento nella continuità, con maggior forza contrattuale.

In questa sede ci si limiterà unicamente a ricordare che, con l'avvento del **nuovo articolo 169 bis L.F.**, è stata introdotta la possibilità di **chiedere** con ricorso di essere autorizzati (dal Tribunale o dopo il decreto di ammissione dal Giudice Delegato) a **sciogliersi dai contratti in corso** di esecuzione. Lo stesso articolo ha previsto la possibilità di essere autorizzati alla **sospensione del contratto**. La prima questione da risolvere è se sia **possibile l'estensione di tale istituto in caso di presentazione di domanda con riserva** ai sensi dell'art. 161, comma 6, L.F.. La **prevalente giurisprudenza** sembra orientata nel senso della **possibilità**, in questa fase, di poter quanto meno chiedere la **sospensione del contratto**.

Ancora, anche ammessa tale possibilità, si apre il **problema se** il contratto sia da considerarsi in corso di esecuzione, cioè se tale dizione debba ritenerci **assimilabile a** quella di **contratto pendente** ai sensi dell'art. 72 L.F. e cioè ineseguito o non compiutamente eseguito da entrambe le parti. Infatti la prevalente giurisprudenza ritiene tale **contratto unilaterale**, poiché la banca ha, nel caso di specie, interamente adempiuto alla propria prestazione, con l'effetto che, **in tal caso la richiesta di scioglimento/sospensione sarebbe sempre inammissibile**.

La **giurisprudenza** ha però risolto in prevalenza la questione, sensibile alle connesse ricadute in termini di *par condicio creditorum*, seppure con motivazioni diverse, in senso **favorevole**<sup>[2]</sup>.

Fatta questa brevissima premessa, che è sostanzialmente di rinvio ai vari interventi dottrinali sul tema, cerchiamo di capire come il professionista può e deve muoversi di fronte a questa fattispecie, in caso di presentazione di domanda con riserva di presentazione di proposta e piano ai sensi dell'art. 161, comma 6 e ss, L.F..

In primo luogo va capito quale è l'attuale **orientamento del Tribunale adito** in tema poiché, seppure siano una minoranza, non mancano Tribunali che hanno escluso l'esperibilità di questo rimedio per le motivazioni negative sopra citate. Se il Tribunale ammette lo strumento **in generale ed in particolare nella fase prenotativa**, appare opportuno procedere in ogni caso alla **richiesta di sospensione** e non allo scioglimento, poiché **la non definitività del provvedimento sembra meglio coordinarsi con la provvisorietà della domanda prenotativa**, salvo poi, in sede di ammissione procedere con la richiesta di autorizzazione al definitivo scioglimento.

E' evidente che se il concordato è in **continuità indiretta** (non si prende nemmeno in considerazione l'ipotesi meramente liquidatoria, che ha implicazioni del tutto ovvie), per cui la società richiedente in concordato declina, in sostanza, verso la liquidazione, non si porranno problemi particolari e **la scelta sarà assunta solo sulla base della rilevanza degli effetti sull'attivo** complessivo disponibile, dell'assorbimento che si produrrebbe con l'efficacia della compensazione e, quindi, la totale o quasi totale, soddisfazione dei crediti vantati dalla banca.

Se invece si versa in ipotesi di **continuità diretta**, la richiesta di autorizzazione alla sospensione potrebbe rispondere ad una **logica di gestione strategica del rapporto con la banca** e preludere ad una rinuncia alla sospensione stessa o comunque alla mancata richiesta di estensione temporale e/o successiva richiesta di autorizzazione al definitivo scioglimento, **laddove la banca accetti di proseguire il contratto in continuità**, partecipando al finanziamento dell'impresa, nella fase concordataria e *post* concordataria. Non può sfuggire come in tal caso **la banca possa assumere tale impegno con la contropartita di poter procedere alla compensazione**. D'altra parte la scelta di chiedere la sospensione deve essere adeguatamente soppesata con riferimento al peso che la banca complessivamente assume in relazione al voto, poiché è evidente che influirà sul consenso della stessa al piano. Rimane il fatto che **la consecuzione delle procedure (concordato/fallimento) non è detto che determini la certezza in capo alla banca della definitiva acquisizione delle somme** eventualmente incassate dopo la presentazione del ricorso per l'ammissione al concordato (non compensabilità o revocabilità delle rimesse), circostanza che, d'altra parte, la banca dovrà attentamente considerare.

Delineato il quadro strategico che si profila in termini di scelte da operare, rimane da valutare il **corredo informativo** che, in caso di domanda con riserva, si dovrà mettere in campo. Infatti, a parte isolate pronunce che sembrano attribuire sul tema un diritto potestativo al debitore, che non necessita di particolari giustificazioni, la maggioranza dei Tribunali, che si sono orientati favorevolmente, pretendono che **la richiesta sia giustificata in modo adeguato**, con relazione al piano che dovrà essere presentato, per cui, **come nel caso delle richieste di cui all'art. 182 quinque** (finanziamenti interinali prededucibili e pagamenti crediti anteriori che necessitano di specifiche attestazioni), sarà necessario tratteggiare, in modo neanche troppo vago, le linee

guida del piano e la funzionalità della richiesta alla realizzazione del piano stesso che, se in continuità, non potrà che essere orientato ad **un esito volto al miglior soddisfacimento dei creditori** rispetto alla alternativa liquidatoria, **senza con questo arrivare a pretendere una sorta di pre-attestazione**, non richiesta nel caso di specie dalla legge e che, francamente, avrebbe poco senso.

---

[1] Per tutti si cita in questa sede per sintesi e completezza

**Giuseppe Rebecca e Amedeo Albè**,

*Concordato preventivo e contratti bancari con patto di compensazione*, in

<http://www.studiorebecca.it/2015/concordato-preventivo-e-contratti-bancari-con-patto-di-compensazione.html>, nonché

**Domenico Brancaccio e Maddalena Grillone**,

*Gli effetti dell'accesso alla procedura concordataria sui rapporti di anticipazione di fatture ed effetti*, in

**Crisi e risanamento, Euroconference**, N. 1/2013, pag. 23,

<http://clienti.euroconference.it/ArchiviPdf/Crisi/20131220A04.pdf> .

Si veda la soluzione adottata da Trib. Milano del 28 maggio 2014, in riferimento alla quale commento adesivo nell'articolo di Rebecca e Albè citato in nota 1, in

## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***Integrativa a favore dopo l'avviso bonario***

di Davide David

Interpretando, a mio parere erroneamente, le nuove norme sul ravvedimento operoso, alcuni uffici dell'Agenzia delle entrate stanno **disconoscendo la possibilità di presentare delle dichiarazioni integrative a favore dopo il ricevimento di un avviso bonario.**

Per esemplificare si faccia il caso di un contribuente che ha presentato nei termini la dichiarazione annuale Iva con un saldo a debito di euro 20.000,00, che però non ha provveduto a versare.

A seguito del mancato pagamento il contribuente riceve un avviso bonario con la richiesta di versare l'intero importo del saldo risultate dalla dichiarazione (euro 20.000,00), le sanzioni per mancato versamento calcolate su tale importo e gli interessi.

Rivedendo però la dichiarazione, il contribuente si accorge di avere commesso degli errori, senza la commissione dei quali il saldo a debito sarebbe risultato inferiore (ad esempio, euro 15.000,00).

Il contribuente chiede quindi all'Ufficio di consentirgli di presentare una dichiarazione integrativa a suo favore per correggere gli errori e di ridurre, di conseguenza, gli importi da versare a titolo di imposte, sanzioni e interessi in funzione del saldo effettivamente dovuto (di euro 15.000,00).

L'Ufficio respinge tale richiesta, sostenendo che, ai **sensi del comma 1-ter dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, la notifica dell'avviso bonario preclude la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa.**

Di conseguenza, **l'Ufficio pretende** che venga versato **l'intero saldo** risultante dalla dichiarazione originaria (euro 20.000,00), oltre alle sanzioni e agli interessi determinati su tale importo.

Tale impostazione non pare però essere corretta, per le seguenti ragioni.

La legge di stabilità 2015 (L. n. 190/14) ha riscritto l'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, riguardante specificatamente il ravvedimento operoso, istituto che consente la riduzione delle sanzioni normalmente applicabili a fronte della regolarizzazione delle violazioni commesse.

Come nella previgente formulazione, anche nella versione modificata dalla legge di stabilità

l'art. 13 consente la **riduzione della sanzione a condizione che “la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza”** (così il comma 1 dell'art. 13).

In deroga a tale previsione, di portata generale, il successivo **comma 1-ter**, sempre introdotto dalla legge stabilità, dispone però che **“ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salvo la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni”**.

Per un coordinamento con le disposizioni sul ravvedimento operoso, la legge di stabilità ha inoltre **modificato il comma 8 dell'art. 2 del d.P.R. n. 322/98**, rendendo espressa la **possibilità di beneficiare della riduzione delle sanzioni prevista dalle norme sul ravvedimento anche a fronte della presentazione di una dichiarazione integrativa “a sfavore”**.

La legge di stabilità **non ha invece apportato alcuna modifica al successivo comma 8-bis** dell'art. 2 del d.P.R. n. 322/98 e, di conseguenza, **nulla è cambiato in materia di presentazione di una integrativa “a favore”** per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione, nella dichiarazione originaria, di un maggior debito o di un minor credito.

Quanto sopra sembra dimostrare che la preclusione prevista dal nuovo comma 1-ter dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97 riguarda soltanto la possibilità di beneficiare delle riduzioni delle sanzioni previste dal medesimo art. 13 (considerato che tale articolo disciplina esclusivamente la riduzione delle sanzioni per ravvedimento) e non anche la possibilità di presentare delle dichiarazioni integrative “a favore”.

Poiché quindi nulla è cambiato in materia di dichiarazioni integrative “a favore”, **dovrebbero continuare a valere le modalità già in uso sulla possibilità di presentare una dichiarazione integrativa “a favore” successivamente al ricevimento di un avviso bonario**, con conseguente riduzione, da parte dell'Ufficio, della pretesa tributaria (in termini sia di imposte che di sanzioni e interessi).

Nel passato tale possibilità è stata tra l'altro **riconosciuta, più o meno esplicitamente, nella circolare n. 31/E/2013** (relativamente alle dichiarazioni integrative “a favore” presentate a seguito della correzione degli errori in bilancio) e nella **circolare n. 18/E/2011** (riguardante la preclusione per le sole dichiarazioni integrative “a sfavore”).

Si veda inoltre la recente sentenza della **Corte di Cassazione n. 26187/14**, con la quale è stata affermata la **possibilità per il contribuente di modificare a proprio favore le risultanze della dichiarazione anche nella fase del contenzioso tributario** instaurato per opporsi alla pretesa

avanzata con avviso bonario e alla conseguente cartella di pagamento.

Da ultimo va osservato che la preclusione alla presentazione di una dichiarazione integrativa “a favore” (sostenuta da alcuni uffici) **comporta un ingiustificato prelievo di imposte non dovute** nonché l’applicazione di **sanzioni sul mancato versamento di imposte non dovute**; il che lede i principi di capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), di oggettiva correttezza dell’azione amministrativa (art. 97 della Costituzione) e di buona fede e leale collaborazione (art. 10 della L. n. 212/00).

A ciò si aggiunga che è stata la stessa Agenzia delle entrate a confermare, nella **circolare n. 6/E/2015 (risposta 10.1)**, che le modifiche apportate dalla legge di stabilità in materia di ravvedimento operoso puntano “**su un nuovo modello di cooperazione tra l’Amministrazione finanziaria e i contribuenti**”.

Tutto ciò andrà preso in considerazione qualora occorra presentare ricorso contro la cartella di pagamento conseguente all’iscrizione a ruolo delle somme indicate nell’avviso bonario.

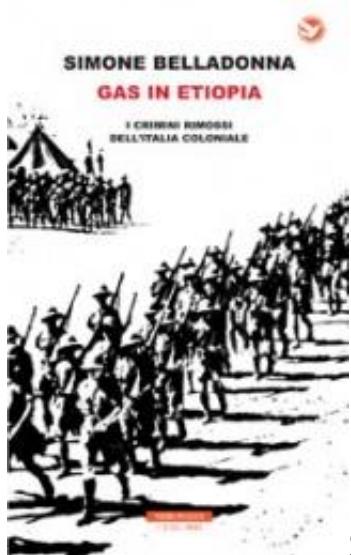
**In alternativa (o anche congiuntamente) il contribuente potrebbe anche chiedere a rimborso l’eccedenza** versata, quale risultante dalla dichiarazione integrativa “a favore”; ma ciò non consente (o, quantomeno, rende particolarmente difficoltoso) il recupero delle maggiori sanzioni applicate sull’ammontare delle imposte non dovute.

## VIAGGI E TEMPO LIBERO

### ***Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico***

di Andrea Valiotto

#### **Gas in Etiopia**



Simone Belladonna

Neri Pozza editore

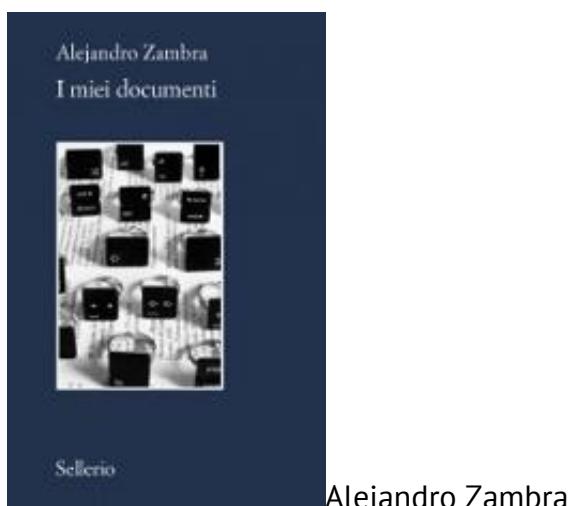
Prezzo – 19,00

Pagine – 304

«La guerra d'Etiopia non è stata soltanto la più grande campagna coloniale della Storia contemporanea, ma anche, probabilmente, la miccia che ha fatto scoppiare la seconda guerra mondiale. Mussolini cominciò a prepararla sin dal 1925 e volle che fosse una guerra rapida, micidiale, assolutamente distruttiva. Per questa ragione mandò in Africa orientale mezzo milione di uomini armati alla perfezione, tanti aeroplani da oscurare il cielo, carri armati e cannoni in numero tale da sgarnire le riserve della madrepatria. E per essere sicuro della vittoria, autorizzò anche l'uso di un'arma proibita, l'arma chimica, sulla quale l'autore in questo libro ha raccolto con grande perizia tutte le informazioni possibili. Per cominciare, ha esplorato, per primo, gli archivi americani del FRUS, dove sono raccolti i dispacci degli alti funzionari degli Stati Uniti sulla preparazione della campagna fascista contro l'Etiopia. Si tratta di documenti di estrema importanza, perché rivelano le mosse del fascismo in armi e ne analizzano, giorno dopo giorno, la pericolosità per la pace nel mondo. Poiché il libro

costituisce, in primis, la denuncia dell'impiego dei gas velenosi e mortali e di tutti gli inganni perpetrati negli anni per nascondere quei crimini, l'autore non ha trascurato dati accurati che offrissero un quadro completo dei diversi gas utilizzati, dei sistemi per utilizzarli, dei risultati ottenuti. Si tratta di migliaia di tonnellate di iprite e di fosgene scaricate soprattutto dagli aeroplani sui combattenti etiopici e sulle popolazioni indifese [...]. Gli orrendi crimini del fascismo vennero, come è noto, cancellati dalla propaganda del regime, rimossi dai documenti e dai moltissimi libri pubblicati dai massimi protagonisti della guerra, come Badoglio, Graziani, Lessona, De Bono, dai gerarchi, dai giornalisti e da semplici gregari. Questa sconcertante autoassoluzione proseguì anche nel dopoguerra e nei decenni a seguire, mentre ogni tentativo di ristabilire la verità veniva prontamente ostacolato [...]. Perché l'Italia venga a conoscere la verità su quei tremendi crimini bisognerà attendere il 1996, quando il ministro della Difesa, Domenico Corcione, farà alcune parziali ammissioni. Inutilmente, il governo imperiale etiopico ha cercato di trascinare Badoglio, Graziani e altre centinaia di criminali di guerra sul banco degli imputati. Tanto Londra che Washington hanno esercitato sull'imperatore Hailé Selassié ogni sorta di pressioni per dissuaderlo dall'istituire, come era giusto e legittimo, una Norimberga africana».

## I miei documenti



Sellerio editore

Prezzo – 15,00

Pagine – 223

«Mio padre era un computer e mia madre una macchina da scrivere» si legge nelle prime pagine di questo libro, ed è proprio nell'incrocio e nella sovrapposizione tra la vita degli oggetti e quella degli esseri umani che prende forma l'epica quotidiana, intima e minuta, ma non per questo meno potente, di Alejandro Zambra. Lo scrittore cileno mette in rassegna

bugiardi impenitenti e fantasmi in carne e ossa, banditi armati e giovani amanti, uomini ossessionati da un'idea superata della mascolinità o che si giocano l'ultima carta scommettendo sull'amore. Altri personaggi scoprono l'obsolescenza, come di merce, di sentimenti che sembravano eterni, o inseguono invano un padre che esiste solo nella memoria dell'infanzia. Il loro mondo è al tempo stesso modernissimo e antico, la cultura digitale del nostro secolo permea i dialoghi intensi e brillanti, ma nel cuore dei personaggi si insinua spesso una malinconia senza tempo, una passione romantica, un dubbio amletico. Le storie di Zambra scrutano vite che ci sembrano tanto più riconoscibili quanto più sono diverse dalle nostre, e risvegliano un desiderio di conoscenza, un sentimento della curiosità, quello in cui risiede la vera natura dell'arte narrativa quando prova a essere chiave di lettura del mondo, della sua crisi, del suo enigmatico ritrarsi. Queste vicende, questi documenti, vivono di suspense e fine ironia, humour e passione, spirito parodico e a tratti rabbioso. Sullo sfondo c'è il Cile con le sue recenti trasformazioni politiche e sociali («L'adolescenza era vera. La democrazia no» sostiene uno dei personaggi), e poi il mondo intero, da Oriente a Occidente, da Sud a Nord. Perché Zambra e le sue pagine plasmano e raccontano senza timore una sensibilità nuova e contemporanea, quel senso di apparente connessione che sembra unirci tutti nelle reti della comunicazione globale e che alla fine, paradossalmente, nasconde a noi stessi quanto siamo davvero vicini.

## TRADITORI – Una storia politica e culturale



Marcello Flores

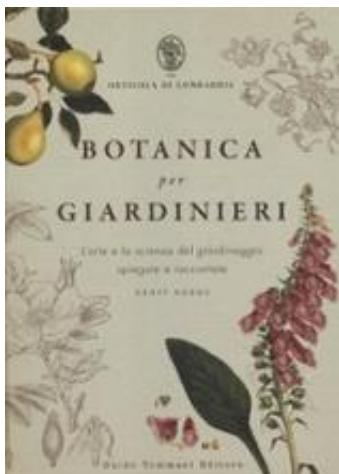
Il Mulino editore

Prezzo – 29,00

Pagine – 568

In ogni epoca il tradimento è stato considerato il crimine peggiore. Questo libro ricostruisce la storia del tradimento «moderno», quello che s'impone attorno alla metà del Settecento e si diffonde con le rivoluzioni americana e francese, quando si perfeziona una concezione del tradimento politico come rottura del patto che unisce tutti i cittadini alla propria patria. Ma chi è davvero un traditore quando si combatte per l'indipendenza del proprio paese o quando si vuole rovesciare un governo e cambiare radicalmente lo stato? Dalla rivoluzione americana alla Grande Guerra, un'affollata galleria di casi, tratti sia dalla storia europea sia da quella di Stati Uniti, Giappone, Argentina, Messico, sia dalla storia della colonizzazione in Cina, Sudafrica, India.

### **BOTANICA PER GIARDINIERI- L'arte e la scienza del giardinaggio spiegate e raccontate**



Hodge Geoff

Guido Tommasi editore

Prezzo – 24,90

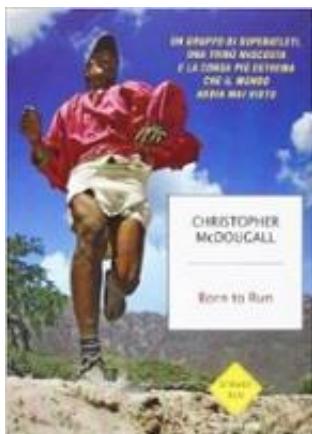
Pagine – 224

---

“Botanica per giardinieri” è molto di più che un semplice manuale di riferimento: è un volume raffinato per chi ama il mondo di piante e fiori, una guida pratica per giardinieri, una fonte di informazioni per insaziabili curiosi e un faro nella nebbia per appassionati con il pollice verde. Imprezzioso da eleganti illustrazioni, questo volume spiega in maniera dettagliata ma comprensibile oltre 3.000 termini botanici. Le nozioni scientifiche sono chiare e accessibili, il linguaggio botanico viene sciolto nell'ottica di una divulgazione quanto più ampia possibile senza allontanarsi dall'interesse pratico del giardiniere, esperto o neofita, che non si accontenta di rimanere in superficie. Le informazioni fornite non sono fini a se stesse, perché la teoria senza un po' di pratica esaurisce parte del suo valore: ecco allora che le nozioni si

trasformano in applicazioni, che un dato fornisce una soluzione o uno spunto stimolante. A completare il quadro alcune schede di approfondimento e pagine con cenni sulla vita di botanici e illustratori di piante, che aiutano a comprendere il contesto storico e il presente della scienza che si riflette ogni giorno nella foggia dei nostri giardini.

## BORN TO RUN



Christopher McDougall

Mondadori editore

Prezzo – 17,50

Pagine – 384

---

Christopher McDougall, giornalista, ex inviato di guerra e runner dilettante, in questo libro ci racconta il suo viaggio avventuroso sulle tracce dei Tarahumara, una popolazione che vive nei selvaggi Copper Canyon dello stato messicano di Chihuahua. I Tarahumara – “il popolo più gentile, più felice e più forte della terra” – sono i più grandi runner di tutti i tempi, capaci di correre decine di chilometri in condizioni estreme senza apparente fatica e senza subire infortuni. Il loro segreto consiste in una dieta frugale ma perfettamente equilibrata (se escludiamo il topo alla griglia e un distillato locale piuttosto alcolico di cui sono ghiotti), in una tecnica della corsa particolarmente efficace e in un atteggiamento mentale più simile alla saggezza del filosofo che all’aggressività a cui i nostri campioni ci hanno abituato.

Coinvolgente e ironico, McDougall punteggia il suo racconto di aneddoti su grandi corridori del passato come Emil Zatopek o Roger Bannister, e di singolari scoperte, arricchite di consigli tecnici e dati scientifici, sul mondo delle ultramaratone. Sapevate che la dieta ideale per un ultramaratoneta è quella vegetariana? E che più le scarpe da running sono ammortizzate più sono pericolose, e che quindi il modo migliore di correre è indossare le scarpe peggiori? E avreste mai immaginato che i corridori raggiungono il picco della velocità a 27 anni, dopo di

che comincia un lento ma inesorabile declino?