

Edizione di mercoledì 19 luglio 2017

ENTI NON COMMERCIALI

I nuovi adempimenti per le associazioni del terzo settore
di **Guido Martinelli**

AGEVOLAZIONI

Soci assegnatari “congelati” al 30 settembre 2015
di **Sandro Cerato**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap agricola: i chiarimenti del Fisco
di **Alessandro Bonuzzi**

CONTENZIOSO

Alle Sezioni Unite la decisione sul difetto di assistenza tecnica
di **Luigi Ferrajoli**

ISTITUTI DEFLATTIVI

I principi generali del ravvedimento operoso
di **Dottryna**

ENTI NON COMMERCIALI

I nuovi adempimenti per le associazioni del terzo settore

di **Guido Martinelli**

Gli enti che vorranno iscriversi nell'istituendo **registro** del terzo settore, così entrando a pieno titolo all'interno della riforma recentemente approvata, si dovranno, però, porre il problema dei **nuovi obblighi** che il **codice del terzo settore** (d'ora in avanti **CTS**) impone loro.

Il primo appare essere legato alle **modifiche statutarie** per gli enti già costituiti alla data di entrata in vigore della riforma. Infatti, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 21 l'atto costitutivo deve indicare: *“l'assenza di scopo di lucro e le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite, l'attività di interesse generale che costituisce l'oggetto sociale,”* – che dovrà, in questo ultimo caso, essere necessariamente ricompresa nelle 26 attività ricomprese nell'articolo 5 del CTS – *“il patrimonio iniziale ai fini dell'eventuale riconoscimento della personalità giuridica, le norme sull'ordinamento, l'amministrazione e la rappresentanza dell'ente, i diritti e gli obblighi degli associati ..., i requisiti per l'ammissione di nuovi associati ... e la relativa procedura secondo criteri non discriminatori, coerenti con le finalità perseguite e l'attività di interesse generale svolta ... le norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o di estinzione...”*.

A questo dettagliato elenco dovremo aggiungere che gli enti del terzo settore dovranno integrare nella loro denominazione sociale l'acronimo **ETS** (articolo 12 CTS), le organizzazioni di volontariato **ODV** (articolo 32 comma 3) e le associazioni di promozione sociale **APS** (articolo 35 comma 5). Di tale **acronimo** si dovrà fare uso negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.

Ma la sorpresa maggiore la ricaviamo dalla lettura dell'articolo 25 laddove viene previsto che l'assemblea delle associazioni, riconosciute o non, del terzo settore dovrà, necessariamente, tra le altre, avere competenza (e quindi se ne dovrà disciplinare le procedure) **sulla revoca dei componenti degli organi sociali**, sulla nomina e **revoca del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, se e ove nominato**, sulla **responsabilità dei componenti degli organi sociali** e sulla possibilità di promuovere un'azione di responsabilità nei loro confronti, sulla **trasformazione, fusione, o scissione della associazione**.

Alla luce di quanto sopra appare, pertanto, certa la necessità di mettere mano agli statuti delle associazioni. E qui ci potremo trovare di fronte ad una *beffa*. Infatti il comma 3 dell'articolo 82 prevede che le modifiche statutarie poste in essere dagli **enti del terzo settore** allo: *“scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative”* **siano esenti dall'imposta di registro**. Ma, salvo interpretazioni *pro* contribuente da parte dell'Agenzia, applicandosi la norma ai soggetti che già fanno parte del terzo settore, la stessa **potrebbe non potersi applicare per le modifiche**

statutarie necessarie ad acquisire i requisiti necessari per accedervi.

Va ricordato che, ai sensi dell'articolo 6 del CTS, ove l'associazione voglia svolgere attività "diverse" da quelle di cui al precedente articolo 5, lo potrà fare solo se queste siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale e: ***"a condizione che l'atto costitutivo e lo statuto lo consentano"***.

Vengono poi introdotti numerosi **adempimenti formali** fino ad oggi mai disciplinati nel dettaglio da una norma di legge.

Dovrà essere redatto un bilancio, con criteri diversi sulla base del volume d'affari, conforme alla *"modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali sentito il consiglio nazionale del terzo settore"*. Detto **bilancio dovrà essere depositato presso il Registro unico nazionale del terzo settore**.

In presenza di ricavi superiori ai centomila euro si dovranno pubblicare nel sito internet della associazione ***"gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati"***.

Dovrà essere tenuto, ai sensi dell'articolo 17: ***"un apposito registro"*** in cui iscrivere i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale.

Diventa, infine, ai sensi dell'articolo 15, **obbligatoria la tenuta dei libri sociali**.

Questi consisteranno nel libro degli associati, quello per i verbali delle assemblee, quello per le deliberazioni dell'organo di amministrazione e dell'organo di controllo.

Viene precisato che gli associati hanno diritto di esaminare i libri sociali ***"secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo statuto"***.

Come abbiamo cercato di dimostrare la riforma appare ostica anche in quella che sarebbe dovuta essere, sulla base della legge delega ([articolo 2, comma 1, lett. c\), L. 106/2016](#)), la necessità di assicurare: ***"l'autonomia statutaria degli enti"***.

Master di specializzazione
TEMI E QUESTIONI DEL TERZO SETTORE E DELL'IMPRESA SOCIALE 2017
Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Soci assegnatari “congelati” al 30 settembre 2015

di **Sandro Cerato**

L'assegnazione e la cessione dei beni ai soci può essere eseguita in forma agevolata secondo le disposizioni della legge di Bilancio 2017 solo nei confronti di coloro che sono **soci alla data del 30 settembre 2015**. Non è infatti mutato il riferimento temporale in questione a seguito della **proroga al 30 settembre 2017** disposta dalla L. 282/2016 per porre in essere le operazioni di assegnazione, cessione o trasformazione in società semplice fruendo dei relativi benefici fiscali. In particolare, il [comma 115 della L. 208/2015](#) stabilisce che **tutti i soci devono risultare “iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 ottobre 2015”**. Con la [circolare 26/E/2016](#) l'Agenzia ha fornito numerosi chiarimenti, il primo dei quali riguarda la circostanza che **la percentuale cui fare riferimento per l'assegnazione è quella risultante alla data in cui si effettua l'assegnazione stessa** e che **non ricorre la necessità dell'ininterrotto possesso** dalla data del 30 settembre 2015 a quella in cui si esegue l'assegnazione. Tenendo conto dei chiarimenti dell'Agenzia, emerge che l'assegnazione o la cessione è agevolata anche nelle seguenti ipotesi:

- **i soci alla data dell'assegnazione sono i medesimi ma con quote di partecipazione diverse rispetto a quelle esistenti al 30 settembre 2015** (ad esempio, soci Tizio e Caio al 50% ciascuno al 30 settembre 2015, mentre alla data dell'assegnazione Tizio detiene il 70% e Caio il 30%). Tale ipotesi non è infrequente poiché la modifica delle quote partecipative è funzionale ad equilibrare i valori dei beni da assegnare ai soci;
- **il numero dei soci alla data di assegnazione si è ridotto** rispetto a quelli esistenti al 30 settembre 2015 (ad esempio, i soci Tizio Caio e Sempronio ciascuno con 1/3 del capitale sociale al 30 settembre 2015, mentre alla data dell'assegnazione risultano soci solamente Tizio e Caio al 50% ciascuno). Anche in questo caso non vi sono ostacoli all'assegnazione agevolata poiché i soci assegnatari risultavano tali anche alla data del 30 settembre 2015 sia pure con percentuali di partecipazione diverse.

Diversamente, la **presenza di un nuovo socio entrato nella compagine sociale successivamente al 30 settembre 2015** impedisce l'assegnazione agevolata ma limitatamente ai beni assegnati a quest'ultimo, fermo restando che le assegnazioni avvenute a favore dei “vecchi” soci (quelli che lo erano già al 30 settembre 2015) rimangono agevolate. La **norma infatti non impedisce assegnazioni “miste”** (e quindi anche a favore di soci assegnatari non agevolati) ma limita le agevolazioni fiscali previste in favore di coloro che erano soci anche alla data del 30 settembre 2015. A differenti conclusioni si deve pervenire nell'ipotesi di **trasformazione in società semplice**, poiché trattandosi di **un'operazione che riguarda l'intero patrimonio sociale** è

richiesto che i soci alla data della trasformazione della società siano i medesimi esistenti al 30 settembre 2015. Correttamente l'Agenzia delle Entrate precisa che **risulta influente la percentuale di partecipazione detenuta dai singoli soci in quanto ciò che rileva è la circostanza che i soci siano gli stessi in termini di "teste"**. Pertanto, al contrario di ciò che si è detto per l'assegnazione o la cessione agevolata, nella trasformazione **l'eventuale entrata di un nuovo socio successivamente al 30 settembre 2015** vanificherebbe per intero l'operazione di trasformazione in società semplice che come tale verrebbe tassata nei modi ordinari anche nei confronti dei soci che erano tali al 30 settembre 2015. Va ricordato infine che la [circolare 26/E/2016](#) deroga alle regole sinora descritte nell'ipotesi di **subentro degli eredi al socio successivamente alla data del 30 settembre 2015**, poiché si tratta di un'ipotesi di cessione non volontaria della partecipazione, estendendo quindi le agevolazioni in capo agli eredi del *de cuius*. Tale precisazione non è quindi estendibile alle **donazioni di partecipazioni** effettuate dopo il 30 settembre 2015 in quanto atti di disposizione volontaria, con la conseguenza che in capo al donatario non possa applicarsi alcuna agevolazione in caso di assegnazione di beni, salva l'ipotesi in cui quest'ultimo fosse già socio prima della donazione.



REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap agricola: i chiarimenti del Fisco

di **Alessandro Bonuzzi**

L'**esclusione** dall'Irap per gli **agricoltori**, introdotta dalla L. 208/2015 con decorrenza dal 2016, riguarda le **attività** per le quali in precedenza si applicava l'**aliquota ridotta** dell'1,9%. Pertanto, l'imposta regionale **continua a trovare applicazione** con l'aliquota ordinaria per:

- l'attività di **agriturismo**;
- l'attività di **allevamento** di animali con terreno insufficiente a produrre almeno un quarto dei mangimi necessari;
- le altre **attività connesse** rientranti nell'[articolo 56-bis del Tuir](#).

Lo ha chiarito la [risoluzione 93/E](#) di ieri, con cui l'Agenzia delle Entrate ha altresì fornito le **risposte** ad alcuni quesiti pervenuti dalle Associazioni di categoria in ordine alle modalità di **determinazione** dell'**imponibile** e di **compilazione** della **dichiarazione** Irap. Le indicazioni del Fisco sono riportate nella seguente **tabella**.

QUESTIONE CONTROVERSA

SOLUZIONE

1. Criterio di calcolo della
quota del valore della



CONTENZIOSO

Alle Sezioni Unite la decisione sul difetto di assistenza tecnica

di **Luigi Ferrajoli**

Con l'**ordinanza n. 10080/2017** la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha rimesso il giudizio al Primo Presidente per le valutazioni di competenza sull'opportunità che le Sezioni Unite si pronuncino, in presenza di un contrasto giurisprudenziale, sulla questione della dubbia ammissibilità, nel processo tributario, dell'**appello sottoscritto dal solo contribuente** nelle controversie in cui, stante il valore della lite superiore al limite di tremila euro, vi è l'obbligo di assistenza tecnica.

L'ordinanza di rimessione sollecita un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite circa la portata applicativa del meccanismo di **sanatoria del difetto di rappresentanza tecnica**, quale previsto dall'[articolo 182, comma 2, c.p.c.](#) certamente applicabile anche al processo tributario stante l'espresso richiamo contenuto nell'[articolo 12, comma 10 del D.Lgs. 546/1992](#), secondo cui *"quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero, un vizio che determina la nullità della procura al difensore, il giudice assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa"*. La Sezione tributaria remittente chiede se tale rimedio sia applicabile **anche nei gradi di giudizio successivi al primo**, in specie, in appello, e quindi, se in presenza di un rilevato difetto di rappresentanza tecnica dell'appellante, perché la parte risulta essere l'unica firmataria dell'atto di appello, la CTR sia obbligata a concedere termine per la nomina di un difensore, con salvezza degli effetti dell'impugnazione proposta e sottoscritta dal solo contribuente, anziché dichiarare senz'altro l'**inammissibilità dell'impugnazione**.

La questione si pone, in particolare, sull'ammissibilità dell'atto di appello sottoscritto personalmente dal contribuente, atteso che il ricorso introduttivo dell'intero giudizio non è sanabile solo qualora il contribuente non osservi l'ordine di munirsi di uno degli assistenti tecnici indicati nell'[articolo 12 del D.Lgs. 546/1992](#) come sancito dalla storica [sentenza della Corte Costituzionale n. 189/2000](#).

Nell'ordinanza in commento la Sezione tributaria della Corte di Cassazione ricorda che anche dopo l'intervento della Corte Costituzionale la questione dell'ammissibilità dell'appello sottoscritto dal solo contribuente aveva portato la giurisprudenza di legittimità a **soluzioni contrastanti**.

Infatti, nella giurisprudenza tributaria si era fatta largo l'idea che il potere giudiziale di imporre alla parte un termine perentorio per munirsi di un difensore potesse essere esercitato

solo *una tantum* e solo nel caso in cui il contribuente fosse sprovvisto di difensore **in occasione della proposizione del ricorso di primo grado contro l'atto impositivo**, in considerazione dell'esplicito riferimento nella citata giurisprudenza costituzionale al solo giudizio di prime cure e del tenore letterale del citato articolo 12 che – nella versione vigente *ratione temporis* – si riferiva espressamente alla proposizione delle controversie e non alla prosecuzione dei giudizi con la conseguenza che “*quando la parte si sia munita di assistenza tecnica nel giudizio di primo grado a seguito di ottemperanza all'ordine emesso dal giudice e proponga appello personalmente l'impugnazione deve essere dichiarata inammissibile, non dovendo l'ordine essere reiterato, e l'appello va dichiarato immediatamente inammissibile, attesa la riferibilità di quello impartito in primo grado all'intero giudizio*” ([Cass. sentenza n. 21139/2010](#), nello stesso senso [Cass. n. 15448/2010](#), [n. 20929/2013](#) e [n. 26851/2014](#)).

In altre pronunce la Corte di Cassazione affermava invece **che i meccanismi atti a garantire la regolarità del contraddittorio** e l'effettività del diritto alla tutela giurisdizionale **devono poter valere in tutti i gradi** in cui si snoda il rapporto giuridico processuale, e non certo essere intesi come presidi eccezionali, ad applicazione discrezionale o incongruamente quanto irragionevolmente limitati ad un singolo grado di giudizio ([Cass. sentenza n. 21459/2009](#), [n. 5255/2008](#) e [n. 27035/2005](#)).

La Sezione Tributaria, dopo avere indicato i contrapposti indirizzi della giurisprudenza, nel rimettere la questione al Primo Presidente si schiera per la **soluzione meno rigorosa**, favorevole quindi alla necessità, anche in capo al giudice regionale, del rilascio di un ordine di nomina di un difensore entro un termine perentorio.

Tale soluzione, secondo l'ordinanza in commento, obbedisce ad una **prospettiva costituzionalmente orientata** ed è in linea con l'esigenza di assicurare l'effettività del diritto di difesa nel processo e l'adeguata tutela contro gli atti della pubblica Amministrazione, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità.

Peraltro, tale conclusione trova positiva conferma nella previsione contenuta nell'[articolo 182 c.p.c.](#), che indica che il giudice adito, in presenza di difetto di rappresentanza o di autorizzazione, nonché di nullità della procura, deve invitare la parte a **regolarizzare la propria posizione** entro un termine perentorio, con la conseguenza che l'osservanza di tale termine sana i vizi e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0

CON LUIGI FERRAJOLI

Scopri le sedi in programmazione >

ISTITUTI DEFLATTIVI

I principi generali del ravvedimento operoso

di **Dottryna**



Il ravvedimento operoso è un istituto di carattere generale che garantisce la possibilità di effettuare le opportune correzioni ed i connessi versamenti delle somme dovute, usufruendo della riduzione delle sanzioni applicabili, graduate in ragione della tempestività dell'intervento correttivo.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "*Istituti deflattivi*", una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo analizza i principi generali dell'istituto.

L'istituto del "ravvedimento operoso" consente all'autore (ed ai soggetti solidalmente obbligati) di rimediare **spontaneamente** alle omissioni e alle irregolarità commesse, beneficiando così di una riduzione delle sanzioni amministrative, la cui entità è modulata in ragione del tempo trascorso dalla commissione della violazione fino al momento del ravvedimento ([articolo 13 del D.Lgs. 472/1997](#)).

Per la **regolarizzazione della violazione**, il contribuente (o sostituto d'imposta) deve:

- effettuare il **versamento delle imposte o ritenute dovute**, delle **sanzioni** previste per la specifica violazione nonché dei relativi **interessi legali**;
- **presentare la dichiarazione** ove fosse stata omessa;
- inviare un'eventuale **dichiarazione sostitutiva** di quella precedentemente presentata.

Per il perfezionamento del ravvedimento è necessario, oltre alla **rimozione della condotta** costituente la violazione, il **pagamento della sanzione** nella misura ridotta spettante, nonché del **tributo** o della differenza (quando dovuti) e degli **interessi moratori** calcolati al tasso legale, con maturazione giornaliera secondo le vigenti disposizioni. Il versamento delle somme (che può avvenire anche in maniera frazionata – vedi *infra*) deve riguardare la **totalità degli importi dovuti**, posto che un versamento parziale (di imposte, sanzioni o interessi) determina la decadenza dall'istituto ([Cassazione, Ordinanze del 9 giugno 2011, n. 12661](#) e [del 12 marzo 2015, n. 5022](#)).

La modulazione delle sanzioni dovute **dipende dai tempi entro i quali avviene la regolarizzazione** in ossequio al cd. “*principio di gradualità decrescente del trattamento premiale*” (cfr. [circolare AdE 23/E/2015](#)), in base al quale minore è il lasso temporale tra errore e correzione, maggiore è la riduzione sanzionatoria applicabile al contribuente.

Nello specifico ([articolo 13, comma 1, D.Lgs. 472/1997](#)) la sanzione, **rispetto al minimo applicabile**, è quindi ridotta a:

- ([lettera a](#)) **un decimo**, nei casi di **mancato pagamento del tributo o di un acconto**, se esso viene eseguito nel termine di **trenta giorni** dalla data della sua commissione;
- ([lettera a-bis](#)) **un nono**, se la regolarizzazione delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro **novanta giorni** dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;
- ([lettera b](#)) **un ottavo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il **termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista una dichiarazione periodica, **entro un anno dall'omissione o dall'errore**;
- ([lettera b-bis](#)) **un settimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine **per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione ovvero, quando **non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni** dall'omissione o dall'errore;
- ([lettera b-ter](#)) **un sesto**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **oltre il termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando **non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni** dall'omissione o dall'errore;
- ([lettera b-quater](#)) **un quinto**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene **dopo la constatazione della violazione** ai sensi dell'**articolo 24, della L. 4/1929 (PVC)**. Per espressa previsione normativa si devono comunque ritenere **escluse** le contestazioni elevate; i) a fronte della mancata emissione di ricevute o scontrini fiscali o dei documenti di trasporto ovvero della loro emissione per importi inferiori rispetto a quelli reali ([articolo 6, comma 3, D.Lgs. 471/1997](#)); ii) a fronte dell'omessa installazione degli apparecchi per l'emissione degli scontrini fiscali ([articolo 11, comma 5, D.Lgs. 471/1997](#));
- ([lettera c](#)) **un decimo** di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con **ritardo non superiore a novanta giorni** ovvero ad un decimo di quella minima prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di Iva, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Seminario di specializzazione

LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)