

**Edizione di giovedì 3 maggio 2018**

## **DICHIARAZIONI**

**Dichiarazione integrativa oltre l'anno: utilizzo del credito vincolato**  
di **Fabio Garrini**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Ammortamento deducibile solo con l'inizio dell'attività**  
di **Fabio Landuzzi**

## **CONTENZIOSO**

**Il ricorso sana la nullità della notifica ma non la decadenza**  
di **Francesco Rizzi**

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Treaty shopping: la giurisprudenza in tema di beneficiario effettivo**  
di **Marco Bargagli**

## **DIRITTO SOCIETARIO**

**Società in nome collettivo**  
di **EVOLUTION**

## DICHIARAZIONI

---

### ***Dichiarazione integrativa oltre l'anno: utilizzo del credito vincolato***

di **Fabio Garrini**

Il contribuente che nel corso del 2017 ha presentato una **dichiarazione integrativa a favore "oltre l'anno"** deve compilare il **quadro DI** del modello **Redditi 2018** al fine di evidenziare il credito scaturente dalla dichiarazione modificata.

#### **L'attuale disciplina delle integrative**

Il **D.L. 193/2016** ha innovato in maniera sensibile la disciplina relativa alla presentazione delle integrative, in particolare **ampliando il diritto del contribuente ad emendare a proprio favore la dichiarazione in precedenza presentata** e consentendo in ogni caso l'utilizzo dell'eccedenza a credito scaturente dalla correzione.

Con la nuova formulazione dell'[articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#) il contribuente ha a disposizione, per la **correzione delle dichiarazioni**, lo stesso tempo concesso all'Amministrazione finanziaria per i controlli.

Il successivo [comma 8-bis](#) disciplina invece l'utilizzo del credito che scaturisce dall'integrativa a favore:

- qualora l'integrativa a favore venga presentata **entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo**, ovvero nel caso di **errori contabili di competenza** (in tal caso anche oltre il termine annuale), l'eventuale maggior credito emergente dal modello può essere utilizzato in **compensazione** senza limitazioni temporali;
- diversamente, nel caso in cui l'integrativa a favore venga presentata **oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo**, l'eventuale maggior credito emergente dal modello può essere utilizzato in compensazione **solo con debiti sorti a decorrere dall'anno successivo** a quello di presentazione della integrativa.

Sul punto peraltro si ricorda che, a seguito dei chiarimenti resi durante i *forum* di gennaio con la stampa specializzata, il recupero del credito per eccedenze derivanti da dichiarazioni presentate oltre l'anno deve avvenire sulla base della procedura introdotta dal citato **comma 8-bis, escludendo** la possibilità di presentare dichiarazioni integrative **"a catena"**, al fine di anticipare l'utilizzo del credito.

#### **Il quadro DI**

Il **quadro DI** del modello **Redditi 2018** è utilizzato dai soggetti che, nel corso del 2017, hanno presentato una o più dichiarazioni integrative, ai sensi dell'[articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998](#), ossia **oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo** a quello di riferimento della dichiarazione integrativa (quindi Unico2016 e precedenti).

Tale quadro non va invece compilato quando la rettifica a favore del contribuente avviene entro il termine breve (nell'esempio, Redditi 2017), ovvero in ogni caso quando detta rettifica sia a favore dell'erario.

Il tema delicato è valutare **quali siano i debiti rispetto ai quali detto credito può essere opposto** perché questo consente anche di valutare il momento a partire dal quale il credito è utilizzabile: per esempio, se fosse stato integrato il modello Unico2015 per l'anno 2014, il credito Ires scaturente da tale integrativa che destinazione dovrebbe avere?

Il citato [comma 8-bis](#) stabilisce che il credito può essere utilizzato *“per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa; in tal caso, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.”*

Il termine **“maturato”**, in prima approssimazione, lascerebbe intendere che il debito debba essere “di competenza” dell'esercizio successivo, quindi ad esempio l'Iva di gennaio 2018; in realtà il modello dichiarativo introduce una diversa interpretazione, ammettendo la compensazione con il **debito Ires 2017 evidenziato nella dichiarazione presentata nel 2018**: *“Tale importo concorre alla liquidazione della corrispondente imposta, a debito o a credito, risultante dalla presente dichiarazione. Il risultato di tale liquidazione va riportato nella colonna 1 (se a debito) o 2 (se a credito) del relativo rigo della sezione I del quadro RX.”*

Questa interpretazione, che a prima vista potrebbe sembrare di favore, in realtà spesso comporta un **rinvio nello scomputo di detto credito** (o quantomeno una **complicazione** aggiuntiva): se infatti l'Iva di gennaio doveva essere versata il 16 febbraio scorso, la scadenza del saldo Ires 2017 sarà il prossimo 30 giugno (o oltre, se si beneficia del differimento).

Peraltro, visto il riporto imposto dalle istruzioni, dal **quadro DI al quadro RX**, **non vi sarebbe neppure la possibilità di attribuire a tale credito una destinazione alternativa tale da consentirne un anticipato utilizzo**; questo a patto di non **omettere la compilazione del quadro DI**, ma in tal modo si andrebbe a violare la prescrizione del citato [comma 8-bis](#) che impone l'indicazione di tale credito nella dichiarazione annuale.

Seminario di specializzazione

# LA DICHIARAZIONE DELLE PERSONE FISICHE E IL MODELLO 730

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### ***Ammortamento deducibile solo con l'inizio dell'attività***

di **Fabio Landuzzi**

La sentenza della [Corte di Cassazione n. 16160 del 28.06.2017](#) ha affrontato un tema non di rado riscontrabile e foriero di discussioni nella prassi professionale, riguardante la **corretta individuazione** della “**entrata in funzione**” dei **beni strumentali ammortizzabili**; dato come noto rilevante ai fini della individuazione del periodo d'imposta a partire dal quale è consentito iniziare la **deduzione fiscale** delle relative **quote di ammortamento**.

Il caso giunto al giudizio della Corte di Cassazione è riassumibile in questi termini, da quanto è dato trarre dal testo della sentenza in commento.

La società aveva acquistato dei **beni strumentali** destinati ad essere **utilizzati in una attività di commercio** al dettaglio, essendo diretti all'inserimento nella composizione del negozio di nuova apertura.

Tuttavia, l'**autorizzazione al commercio**, precedentemente rilasciata dal competente Comune, era poi stata **dichiarata decaduta** proprio per via della **mancata attivazione dell'esercizio**. La società aveva poi iniziato effettivamente l'attività di commercio in quel sito, ma solo in un **successivo esercizio**.

La società aveva comunque provveduto ad **iniziare l'ammortamento** dei beni strumentali già **nel primo anno**, seppure la dichiarata **attività di vendita** – rispetto a cui era stato prospettato dalla stessa impresa il nesso causale e funzionale dei beni stessi – **non era stata avviata**.

L'**Amministrazione finanziaria** aveva quindi **contestato la deduzione fiscale** di queste quote di **ammortamento**, **non essendo stata avviata l'attività di commercio**; visto anche il provvedimento di revoca dell'Autorità all'uopo preposta, era come se il **punto vendita non fosse mai venuto ad esistenza**.

Questa tesi era stata avallata dalla sentenza dei giudici della **CTR Puglia**, avverso cui il contribuente aveva proposto **appello alla Suprema Corte** di Cassazione adducendo, in particolare, che il **mancato avvio dell'attività di commercio** non avrebbe comunque inficiato l'impiego strumentale dei beni, seppure in **altra e diversa attività**, quale sarebbe stata quella di **deposito**.

Quindi, sosteneva il contribuente, seppure temporaneamente in modo **diverso dalla destinazione originaria e naturale dei beni**, questi ultimi sarebbero stati già in funzione nell'anno di accertamento, legittimando così la deduzione fiscale delle relative quote di

ammortamento.

**I Giudici di legittimità confermano la sentenza** di secondo grado, dando rilevanza al fatto che **non si era verificata l'entrata in funzione** dei beni secondo quella che era la **destinazione degli stessi dichiarata** dalla parte, nonché in modo **conforme alla tipologia dei beni** di cui trattasi.

In particolare, secondo la Cassazione, **mancherebbe** proprio la **corrispondenza fra quanto dichiarato dalla contribuente e quanto riscontrabile nella situazione concreta**, ove i beni erano stati destinati ad altra attività che, a suo giudizio, ne aveva fatto **venir meno il nesso di strumentalità**, quantomeno per l'anno oggetto di verifica.

Quindi, ribadiscono i Giudici di legittimità, la **deduzione fiscale delle quote di ammortamento** dei beni strumentali **si fonda sulla qualificazione fiscalmente rilevante dei beni**, e le circostanze di fatto invocate dalla società non sono rilevanti poiché esse non sarebbero state formalizzate secondo le modalità di legge.

Seminario di specializzazione

**NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO: IL NUOVO D.LGS. 231/2007  
COME MODIFICATO DAL D.LGS. 90/2017**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## CONTENZIOSO

---

### ***Il ricorso sana la nullità della notifica ma non la decadenza***

di **Francesco Rizzi**

Si è da tempo consolidato l'**orientamento** della giurisprudenza di **legittimità** secondo cui la **sanatoria** della **nullità** della **notificazione** prevista dall'[articolo 156 c.p.c.](#) è **applicabile** anche agli avvisi di **accertamento** tributari, in quanto la loro natura di **atti sostanziali non osterebbe** all'applicazione di tale norma, la quale, sempre secondo i giudici di legittimità, sarebbe peraltro **richiamata** proprio dall'[articolo 60 D.P.R. 600/73](#) (inerente le modalità di **notificazione** degli **avvisi di accertamento**) attraverso il **rimando** agli articoli [137 e ss. c.p.c.](#) e quindi anche all'[articolo 160 c.p.c.](#) (sulla **nullità** delle notificazioni) che a sua volta **richiama** espressamente il precedente [articolo 156](#) (inerente, appunto, i casi in cui la **nullità** può essere **sanata** o meno).

La **nullità** della **notificazione** può tuttavia essere sanata **solamente** con riferimento al conseguimento dello **scopo** dell'atto tributario di portare a **conoscenza** del contribuente i **termini** della **pretesa** erariale **consentendogli** l'esercizio del **diritto di difesa**, ma **non** anche nel senso di attribuire **validità** ad un esercizio "**intempestivo**" del potere di accertamento. La sanatoria ex [articolo 156 c.p.c.](#) **non** può infatti mai impedire e "**sanare**" l'intervenuta **decadenza**.

Tale assunto **non** è privo di conseguenze; di fatti ve ne sono e anche di piuttosto **rilevanti** ai fini della validità degli atti impositivi. Basti pensare, ad **esempio**, al caso (non infrequente nella pratica) di un avviso di accertamento spedito in **prossimità** dello spirare dei **termini** di **decadenza** stabiliti per l'esercizio del **potere** di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria e "**consegnato**" (e non "notificato") al contribuente **oltre** tali termini (si supponga, ad esempio, il caso di un atto spedito a fine dicembre dell'anno "X", quando i termini di decadenza spirerebbero nell'anno "X+1"). In tale caso:

- **qualora** fosse rilevabile un **vizio di notificazione** comportante la **nullità** dell'avviso di accertamento,
- il contribuente avesse avuto la **conoscenza "materiale"** dell'atto (e, ovviamente, **non** anche quella "**legale**") solo **dopo** lo spirare dei termini di decadenza,
- l'atto venisse quindi **impugnato** con rituale **ricorso** alla commissione tributaria **successivamente** allo spirare dei termini di **decadenza** del potere di accertamento, eccependo **specificatamente**, oltre al predetto vizio della **notificazione**, anche l'intervenuta **decadenza**,

la **sanatoria** ex [articolo 156 c.p.c.](#) potrebbe operare con effetti *ex tunc* **solamente** in relazione allo scopo dell'atto ma **non** anche in riferimento all'**intempestività** dell'esercizio del **potere** di

accertamento dell'Amministrazione finanziaria. In tal caso, quindi, la **sanatoria** ex [articolo 156 c.p.c.](#) **non** opererebbe affatto e l'atto sarebbe comunque **nullo** per intervenuta **decadenza**, **non** sanabile.

Per meglio comprendere i **termini** della questione è tuttavia opportuno rammentare, seppur brevemente, gli **aspetti principali** del dibattito sorto sia in dottrina che in giurisprudenza sull'argomento, nonché la **"soluzione"** interpretativa fornita dalle **Sezioni Unite** della **Corte di Cassazione**.

Negli anni passati era di fatti sorto un **contrasto** giurisprudenziale intorno all'**applicabilità** agli avvisi di accertamento tributari della **sanatoria** per il raggiungimento dello scopo prevista dall'[articolo 156, comma 3, c.p.c.](#) a mente del quale *"La nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato"*.

Nello specifico, **parte** della **giurisprudenza** della Corte di Cassazione e di autorevole **dottrina** ritenevano che la disciplina della sanatoria per raggiungimento dello scopo **non** fosse applicabile agli avvisi di accertamento tributari in quanto l'[articolo 156 c.p.c.](#) riguardava **solamente** gli atti **"processuali"** mentre l'avviso di accertamento era da ritenersi un atto avente **natura "sostanziale"** essendo un atto amministrativo **autoritativo** attraverso cui l'Amministrazione finanziaria esplicava la propria **potestà** impositiva. L'avviso di accertamento **non** era dunque un atto **"funzionale"** al **processo** (come invece lo è l'atto di **proposizione** del ricorso), costituendone eventualmente un mero **"antecedente"** (cfr. **Cassazione**, **sentenze nn. 5924/2001 e 3513/2002**).

Di contro, **parte** della **giurisprudenza** di legittimità affermava invece che la sanatoria per il raggiungimento dello scopo ex **articolo 156 c.p.c.** fosse **applicabile** all'avviso di accertamento tributario **sia** perché tale atto aveva natura di **provocatio ad opponendum** e la sua notificazione era dunque **preordinata** all'impugnazione, **sia** perché l'[articolo 60 D.P.R. 600/1973](#), riguardante le modalità di **notificazione** degli avvisi di accertamento, **richiamava** espressamente gli articoli [136 e ss. c.p.c.](#) rendendo così applicabile anche l'[articolo 160 c.p.c.](#) che a sua volta **rinviava** al precedente [articolo 156 c.p.c.](#) (cfr. **Cassazione**, **sentenze nn. 7284/2001 e 17762/2002**).

Il contrasto è stato **risolto** dalla [sentenza n. 19854 del 5.10.2004](#) pronunciata dalle **Sezioni Unite** della **Corte di Cassazione**, con la quale, pur ritenendo **non** meritevole di accoglimento la **tesi** secondo cui l'applicazione del regime di sanatoria deve ritenersi una mera **conseguenza** della supposta **natura pre-processuale** dell'avviso di accertamento tributario, inteso in tale ottica come una mera **provocatio ad opponendum**, e pur riconoscendo, di contro, la **natura sostanziale** di tale atto, i supremi giudici hanno comunque **ritenuto** che:

- *"la natura sostanziale dell'atto in questione non costituisce, però, un ostacolo insormontabile all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando, come nella specie, vi sia un espresso richiamo nella disciplina tributaria (riferendosi al richiamo agli [articoli 137 e ss. c.p.c.](#), operato dall'[articolo 60, comma 1,](#)*



[D.P.R. 600/1973](#)”;

- la sanatoria per raggiungimento dello scopo dell'atto ex [articolo 156, comma 3, c.p.c.](#) è applicabile anche agli avvisi di accertamento tributari, con la **conseguenza** che “*se il contribuente **mostra** (tramite l'impugnazione dell'atto tributario) di aver avuto piena conoscenza del contenuto dell'atto e ha potuto adeguatamente esercitare il proprio diritto di difesa, lo stesso contribuente non potrà, in via di principio, dedurre i vizi relativi alla notificazione a sostegno di una domanda di annullamento*”.

Sempre l'arresto in commento ha tuttavia **precisato** che gli **effetti ex tunc** della sanatoria ex [articolo 156 c.p.c.](#) possono riguardare **solamente** il raggiungimento dello scopo dell'atto e **non** anche l'eventuale intervenuta **decadenza**, la quale **non** potrà mai essere **sanata**, nemmeno dall'**impugnazione** dell'atto.

I giudici di legittimità hanno infatti espressamente **statuito** che:

- “A diverse conclusioni deve, peraltro, pervenirsi se la **sanatoria** ... omissis ... sia intervenuta quando il **termine** per l'esercizio del **potere** di accertamento è **scaduto**. In tale ipotesi, infatti, il **meccanismo** della sanatoria **deve** essere **combinato** con quello, **indefettibile**, della **decadenza** dall'esercizio del **potere**, per cui la **sanatoria** può verificarsi **solo** se avvenuta **prima** del decorso del **termine** di decadenza”;
- la **nullità** della **notificazione** dell'accertamento tributario “**può** essere **sanata** relativamente al conseguimento della **finalità** dell'atto ... omissis ... ma **non mai** nel senso di attribuire ex tunc **validità** a un **intempestivo** atto di **esercizio** del **potere** di accertamento, **salvo** che il **conseguimento** dello scopo avvenga **entro** il **termine** previsto dalle singole leggi d'imposta per l'esercizio di tale potere”;
- “... la **sanatoria** del raggiungimento dello scopo **non** può **eliminare** gli **effetti** della **decadenza**”;
- in tali casi, l'intervenuta decadenza **non** è comunque **rilevabile d'ufficio** dal giudice e **deve** quindi essere **specificatamente** eccepita dal **ricorrente**, in quanto “la **decadenza** ... omissis ... **non** produce l'**inesistenza** degli atti impositivi **successivamente** emanati, per cui anche in tal caso il contribuente **ha l'onere** di **dedurre** la decadenza come **specifico** vizio nel ricorso introduttivo ... omissis ..., **escludendosi** un potere di declaratoria **ex officio** del giudice”. Per tale ragione è altresì evidente che “... la **proposizione** del ricorso introduttivo nel quale si faccia valere, da sola o con altri vizi, la **decadenza** dell'Amministrazione ... omissis ... **non** svolgerà in **nessun caso** un indiscriminato **effetto sanante** nei confronti di tale **vizio**”.

Si rileva, infine, come **ad oggi** tale orientamento sia **condiviso** quasi pedissequamente dai giudici di **merito** ma **non** da autorevole **dottrina** (cfr., ex multis, C. Glendi o M. Bruzzone) che prende atto ma **non** condivide le suddette derive **ermeneutiche** (rimanendo **ferma** sulla convinzione che agli atti di **natura sostanziale**, come lo sono gli **accertamenti tributari**, **non** possa applicarsi la disciplina della **sanatoria** in parola), **salvo** per quanto concerne gli **effetti** dell'intervenuta **decadenza**.

OneDay Master

## LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE E L'APPELLO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Treaty shopping: la giurisprudenza in tema di beneficiario effettivo***

di Marco Bargagli

L'**abuso di trattati internazionali**, conosciuto tra gli addetti ai lavori come ***"treaty shopping"***, può essere definito come un **fenomeno di elusione fiscale internazionale** attuato mediante l'**interposizione di società veicolo** (c.d. ***conduit company***), **appositamente costituite**, che **non svolgono alcuna reale attività**.

In alcuni casi, l'**obiettivo perseguito dal Gruppo multinazionale**, in un'ottica di **pianificazione fiscale aggressiva**, è quello di erogare i **flussi reddituali** (tipicamente **dividendi, interessi o royalties**) **azzerando o riducendo** il prelievo fiscale nel Paese della fonte **sfruttando, indebitamente, le regole impositive previste dagli accordi internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi**.

Per **contrastare tale fenomeno** la **comunità internazionale** ha introdotto, negli accordi bilaterali sottoscritti tra i vari Paesi, una **specificata clausola antiabuso** (denominata **"beneficiario effettivo"** o ***"beneficial owner"***), la cui definizione è rinvenibile nel Commentario agli articoli 10, 11 e 12 del **modello Ocse di Convenzione internazionale**.

Il predetto **modello convenzionale e relativo commentario** attualmente prevedono che è considerato **beneficiario effettivo** il percettore dei redditi che **gode semplicemente del diritto di utilizzo dei flussi reddituali** (***"right to use and enjoy the interest"***) e non sia, conseguentemente, obbligato a retrocedere gli stessi ad un altro soggetto sulla base di **obbligazioni contrattuali o legali desumibili anche in via di fatto** (***"unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person"***).

In buona sostanza, i **benefici previsti dalle fonti internazionali** (es. **direttive comunitarie o Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi**) sono accordati solo nei **confronti dell'effettivo beneficiario del reddito**, mentre le **agevolazioni fiscali previste dalla normativa interna del singolo Stato della fonte** non possono essere sfruttate dal soggetto che agisce solo in **qualità di mero fiduciario, agente, intermediario (rectius soggetto interposto)**.

Come **appare evidente**, la materia in rassegna **presenta particolari profili di complessità** nella sua **concreta applicazione**, imponendo un'**approfondita riflessione** in relazione **all'onere della prova posto a carico del contribuente residente in Italia che agisce in qualità di sostituto d'imposta** in sede di **verifica fiscale**.

Anzitutto, **prima di effettuare il pagamento dei flussi reddituali** nei confronti del **sogetto non residente**, l'impresa italiana deve **acquisire la pertinente documentazione**, rilasciata dal percettore estero, che consente la **diretta applicazione del regime tributario previsto dagli accordi internazionali**.

Sullo specifico punto si segnala che, sulla scorta di un ormai **consolidato orientamento giurisprudenziale**, ha ormai assunto particolare rilievo la **certificazione fiscale esibita da parte del sogetto che percepisce i flussi reddituali**.

In merito, un primo chiarimento è intervenuto con la [sentenza n. 28 del 04.05.2012](#) emessa dalla **CTR Torino**, ove è stato precisato che: *"il sogetto italiano può limitarsi ad assumere la certificazione fiscale rilasciata dal Paese estero quale **valido elemento di prova** della sussistenza in capo al sogetto estero dei requisiti richiesti dalle medesime disposizioni commerciali per beneficiare di regimi fiscali di favore"*.

Nella successiva [sentenza n. 2897 del 29.06.2015](#) emessa dalla **CTR Milano, sezione distaccata di Brescia**, è stato affermato che per accertare lo *status* di **beneficiario effettivo**, occorre dimostrare che:

- il **reddito** sia stato **imputato al sogetto non residente** secondo la **legge fiscale dello Stato** in cui esso risiede. Tale circostanza può facilmente essere accertata mediante la ricezione del **certificato di residenza** rilasciato dalle **autorità fiscali dello Stato di residenza del beneficiario effettivo**;
- il sogetto cui il **reddito è imputato** non **deve avere alcun obbligo, legale e contrattuale, di trasferire il reddito ad altro sogetto**, sulla base di un'**obbligazione originariamente collegata al reddito ricevuto**.

La **CTP Milano**, con la [sentenza n. 9819 del 02.12.2015](#) ha confermato che per **provare la qualifica di beneficiario effettivo** necessaria per l'**esenzione da ritenuta sugli interessi** ai sensi dell'[articolo 26-quater D.P.R. 600/1973](#) e della [direttiva 2003/49/CE](#) è sufficiente esibire la **certificazione di residenza nello Stato comunitario**.

Tale **approccio ermeneutico**, basato essenzialmente sulla **sufficienza probatoria del certificato fiscale** è stato affermato, più di recente, dalla **CTR Milano, sezione 21**, con la **sentenza n. 1068/2018** depositata in data **13 marzo 2018**.

In tale ultima circostanza, il giudice tributario si è espresso in merito allo **status di beneficiario effettivo** nell'ambito di un'**operazione di finanziamento** concesso da parte di un'**impresa residente in Ungheria**, priva di stabile organizzazione in Italia, sul quale erano **maturati i relativi interessi passivi**.

Le **riprese a tassazione** erano state formulate nel corso di **alcune verifiche fiscali** eseguite presso le società italiane **destinatrici dei finanziamenti ungheresi** nel corso delle quali veniva constatata, a carico dei sostituti d'imposta, l'applicazione della ritenuta alla fonte all'atto del

pagamento degli interessi nella **misura del 27%**, ai sensi dell'[articolo 26, comma 5, D.P.R. 600/1973](#).

A parere dell'Amministrazione finanziaria, la **società fiscalmente residente in Ungheria** avrebbe svolto il **“mero ruolo di beneficiario interposto (conduit company)”** di un'altra società a sua volta controllata da una **società residente nelle Bermuda, Paese a fiscalità privilegiata**.

Di contro, la **difesa del contribuente** poneva in evidenza i seguenti elementi: il **ruolo effettivo, commerciale e industriale svolto all'estero da parte della società ungherese**, l'assunzione a suo **rischio della politica di finanziamento** delle consociate italiane, la **sopportazione del rischio di cambio tra euro e fiorino ungherese**, il **parziale reimpiego degli utili derivanti dalla riscossione degli interessi attivi nelle attività industriali gestite dalla società**. Elementi, questi, che emergevano, tra l'altro, dalle **informazioni ufficiali provenienti dall'Amministrazione fiscale ungherese all'uopo interpellata**.

Preso atto delle **risultanze processuali** il giudice tributario **ha accolto** la tesi prospettata dal contribuente, confermando la **natura di beneficiario effettivo del soggetto ungherese**.

In merito, il collegio ha **ritenuto integrate le condizioni formali e sostanziali per accedere al regime fiscale derogatorio** e, in particolare, alla società italiane che agivano in qualità di sostituto d'imposta **non poteva essere richiesta l'ulteriore condotta tesa a verificare la veridicità della natura di beneficiario effettivo da parte della società percipiente i redditi**.

Nello specifico, ha osservato il giudice del gravame, *“la verifica circa l'effettività e la corrispondenza delle dichiarazioni rese da terze parti contraenti, non può essere esigibile nei confronti del sostituto d'imposta che abbia dimostrato di ottemperare agli obblighi imposti dalla legge usando l'ordinaria diligenza, a meno di non snaturarne il ruolo attribuito dalla legislazione fiscale”*.

Seminario di specializzazione

**LA STABILE ORGANIZZAZIONE: RECENTE EVOLUZIONE DELLA  
DISCIPLINA NAZIONALE ED INTERNAZIONALE**

Scopri le sedi in programmazione >

## DIRITTO SOCIETARIO

---

### *Società in nome collettivo*

di **EVOLUTION**



Le società in nome collettivo (snc) rientrano nell'ambito delle società di persone e sono disciplinate dagli articoli da 2291 a 2313 del cod. civ. e, per quanto non espressamente disciplinato dalle precedenti norme, si rinvia alle disposizioni previste per le società semplici.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Società di persone", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza le regole previste dal codice civile in merito alle società in nome collettivo.

La snc viene disciplinata nel codice civile a partire dall'[art. 2291](#) e principalmente la caratteristica che distingue le snc dalle altre società è rappresentata dal fatto che **tutti i soci rispondono solidalmente ed illimitatamente per le obbligazioni sociali** e non è ammesso patto contrario e, qualora fosse previsto, non ha rilevanza verso i terzi.

Rispetto alla società semplice, **l'iscrizione presso il Registro delle Imprese** assume notevole rilevanza, in quanto, solo a seguito di tale adempimento, la società si può **definire regolare**, da cui discende che all'ente è applicabile la disciplina delle snc, in luogo della società semplice.

Le società in nome collettivo, inoltre, sono tenute alla **redazione delle scritture contabili**, alla **rendicontazione annuale** ed è **soggetto al fallimento, se effettivamente svolge un'attività commerciale**.

Gli [articoli 2295](#) e [2296](#) individuano i **contenuti dell'atto costitutivo** di una società in nome collettivo, il quale, ai fini della registrazione presso il Registro delle Imprese, deve essere redatto per atto pubblico o per scrittura privata autenticata e deve contenere le seguenti informazioni:

- il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, il domicilio, la cittadinanza dei soci;
- la ragione sociale, che deve essere costituita dal nome di uno o più soci con l'indicazione del rapporto sociale. La ragione sociale è il nome sotto il quale la società

è identificata nei rapporti verso i terzi;

- i soci che hanno l'amministrazione e la rappresentanza della società;
- la sede della società e le eventuali sedi secondarie;
- l'oggetto sociale;
- i conferimenti di ciascun socio, il valore ad essi attribuito e il modo di valutazione;
- le prestazioni a cui sono obbligati i soci di opera;
- le norme secondo le quali gli utili devono essere ripartiti e la quota di ciascun socio negli utili e nelle perdite.
- la durata della società.

La **forma dell'atto**, se in forma **pubblica o per scrittura privata autenticata**, **dipende dalla volontà dei soci**, ma soprattutto dai beni conferiti, cosicché nell'ipotesi in cui si tratti di beni immobili o diritti reali immobiliari, la forma scritta è richiesta a pena di nullità.

Redatto l'atto, lo stesso deve essere **depositato, entro 30 giorni dalla stipula**, per l'iscrizione, a cura degli amministratori, presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale. Un estratto dell'atto costitutivo deve essere depositato anche presso il Registro delle Imprese del luogo di ubicazione delle sedi secondarie delle società.

L'effettuazione del **conferimento iniziale è condizione essenziale per l'acquisizione dello status di socio**, anche nelle società di persone ([articolo 2253 cod. civ.](#)). A differenza delle società di capitali, non sono previsti particolari limiti ai beni conferibili, cosicché sarà possibile conferire anche la propria opera.

Se non disposto diversamente, **l'amministrazione della snc** spetta a ciascun socio disgiuntamente dagli altri e, gli altri soci, possono opporsi all'operazione prima del suo compimento. In tal caso, la decisione spetta alla maggioranza dei soci, determinata secondo la parte attribuita a ciascun socio negli utili.

Tuttavia, è possibile prevedere **un diverso tipo di amministrazione**, che può:

- essere di **tipo congiuntivo**, ossia prima di dare corso ad un'operazione serve il consenso di tutti gli amministratori oppure della maggioranza;
- **competere solo ad alcuni dei soci**.

**L'amministratore nominato con l'atto costitutivo può essere revocato solo se sussiste giusta causa**, mentre quelli **diversamente nominati** possono essere **revocati quando si verifica una delle ipotesi indicate nel contratto di mandato**.

Per gli amministratori vige il **divieto di concorrenza**, cioè non possono assumere la qualifica di socio illimitatamente responsabile in un'altra società oppure di imprenditore individuale di imprese svolgenti attività simili. In caso di **violazione dell'obbligo**, l'amministratore è tenuto al **risarcimento del danno** e può **essere escluso dalla Snc**. Per ovviare a tale divieto, è necessario il consenso degli altri soci, che si presume quando l'esercizio dell'attività concorrente o la



partecipazione ad altra società preesisteva al momento della stipula del contratto sociale, e gli altri soci ne erano a conoscenza.

Il **controllo societario** è svolto anche dai soci non amministratori, i quali hanno diritto di:

- avere dagli amministratori notizia dello svolgimento degli affari sociali,
- consultare i documenti relativi all'amministrazione,
- ottenere il rendiconto delle attività svolte.

In particolare, nel caso in cui l'affare sociale duri più di un anno, i soci hanno diritto di avere il rendiconto dell'amministrazione al termine di ogni anno, sempreché non sia stabilito diversamente.

La **rappresentanza della società** differisce leggermente da quella prevista per le società semplici, in quanto non spetta a tutti i soci, ma **unicamente a quelli che risultano dall'atto costitutivo o atto successivo**. I rappresentanti della società possono compiere tutti gli atti che rientrano nell'oggetto sociale, salve le limitazioni che risultano dall'atto costitutivo o dalla procura. Le limitazioni non sono opponibili ai terzi, se non sono iscritte nel registro delle imprese o se non si prova che i terzi ne hanno avuto conoscenza.

**Tutti i soci rispondono solidalmente e illimitatamente delle obbligazioni sociali; anche i nuovi soci rispondono con il proprio patrimonio per le obbligazioni sociali anteriori all'acquisto della qualità di socio.** Tuttavia, l'[articolo 2268 cod. civ.](#) prevede la possibilità di **richiedere la preventiva escussione del patrimonio** sociale da parte dei crediti sociali.

Il socio che estingue l'obbligazione sociale può rivalersi sugli altri soci in base alle loro quote di partecipazione al capitale sociale.



**EVOLUTION Euroconference**

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,  
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,  
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >