

#31 5.2017



approfondimento
in materia di
fiscaltà e diritto tributario

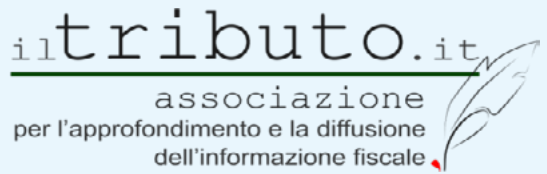
tributo

- › Mamma, ho perso l'aereo!
- › "Costo" e "inerenza" in diritto tributario
- › Le associazioni sportive non riconosciute e il regime di responsabilità per i debiti tributari
- › Il "super" ed "iper" ammortamento: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017
- › Stabile organizzazione occulta, *work in progress*
- › Il coacervo di precedenti donazioni
- › Delega in bianco: arriva l'ennesimo stop della cassazione
- › Una concezione retributiva del diritto penale tributario



#31.2017

Approfondimento online - Anno 3



Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla **NOSTRA NEWSLETTER**,
per leggere l'approfondimento e le *news*
gratuitamente per sempre!

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

Il sottoscritto
professione Via
Città C.A.P.
Tel. E-Mail

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.

Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ilTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.

In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.

data Firma

Solida, conveniente, Mediolanum.

**CONTO A
CANONE
ZERO**

**PRINCIPALI
OPERAZIONI
GRATUITE**

**PRELIEVO
DA TUTTI GLI
SPORTELLI
AUTOMATICI
GRATIS**

MASSIMO DORIS
Amministratore Delegato
Banca Mediolanum

CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Scopri di più su [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it)

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

Messaggio pubblicitario. Conto Corrente Mediolanum Freedom One, canone zero se accrediti lo stipendio o la pensione. Per i pagamenti in modalità contactless, anche su circuito PagoBANCOMAT®, non occorre digitare il PIN per importi fino a 25 euro. Pagamenti effettuabili solo presso esercenti convenzionati e con POS abilitati anche con il circuito Maestro. Per le condizioni economiche e contrattuali leggi i Fogli Informativi e le Norme Contrattuali disponibili nella sezione Trasparenza del sito [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it) e presso i Family Banker®



Mamma, ho perso l'aereo! <i>di Paolo Soro</i>02
--	--------

Approfondimento

"Costo" e "inerenza" in diritto tributario <i>di Alessandro Giovannini</i>06
---	--------

Le associazioni sportive non riconosciute e il regime di responsabilità per i debiti tributari <i>di Maurizio Villani e Federica Attanasi</i>17
---	--------

Il "super" ed "iper" ammortamento: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 <i>di Patrik Angelone</i>24
--	--------

Stabile organizzazione occulta, <i>work in progress</i> <i>di Paolo Soro</i>29
---	--------

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

<i>Il coacervo di precedenti donazioni</i> (Commento a Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza n. 11677 del 11 maggio 2017) commento di Simone Ghinassi34
--	--------

Delega in bianco: arriva l'ennesimo stop della cassazione 31

(Corte di Cassazione Sez. VI Civile, Ordinanza n. 12960 del 24 aprile 2017)

commento di Daniele Brancale




Corte d'Appello

Una concezione retributiva del diritto penale tributario: questo almeno è quello che appare nella sentenza 2810/2017 della CdA di Milano 42

(Corte di Appello di Milano, Sez. II Penale, Sentenza n. 2810 del 2 maggio 2017)

commento di Paolo Comuzzi

Giurisprudenza – Fonti

-  Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza n. 11677 del 11 maggio 2017 45
-  Corte di Cassazione Sez. VI Civile, Ordinanza n. 12960 del 24 aprile 2017 49
-  Corte di Appello di Milano, Sez. II Penale, Sentenza n. 2810 del 2 maggio 2017 52

GBsoftware S.p.A. presenta

INTEGRATO

Il software completo per gli studi commerciali con una **reale integrazione contabile-fiscale**

-  Contabilità
-  Bilancio Europeo
-  Dichiarazioni
-  Comunicazioni
-  Antiriciclaggio
-  Paghe



Prova **gratuitamente** per 15 giorni INTEGRATO GB
Scaricalo - www.softwareintegrato.it

€ **96**^{a soli},⁰⁰ al mese



RC PROFESSIONALE - Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

La polizza Filippi Broker dedicata ai Professionisti: una Soluzione Assicurativa unica ed innovativa per il mercato italiano che si adatta alle singole esigenze e realtà operative con elevati livelli di copertura.

COSA SI ASSICURA:	DANNI PATRIMONIALI INVOLONTARIAMENTE CAGIONATI A TERZI, COMPRESI I CLIENTI, NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' PROFESSIONALE
CHI E' ASSICURATO:	IL DOTTORE COMMERCIALISTA, MA ANCHE IL RAGIONIERE COMMERCIALISTA, IL PERITO COMMERCIALE, IL CONSULENTE DEL LAVORO, SIA SE PERSONA FISICA, STUDIO ASSOCIATO O SOCIETA' , SE REGOLARMENTE ABILITATO E ISCRITTO AL RELATIVO ALBO PROFESSIONALE (NON SE SOSPESO DALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE)
RETROATTIVITA' :	DA 0 ANNI A ILLIMITATA
MASSIMALI:	DA € 250.000 AD € 5.000.000
FRANCHIGIE:	€ 1.000 PER ATTIVITA' ORDINARIE, € 2.500 PER SINDACO, REVISORE, CONSIGLIERE DI AMMINISTRAZIONE
PREMIO:	A PARTIRE DA € 265

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali € 265,00	Senza incarichi sindacali €415,00
Con incarichi sindacali € 350,00	Con incarichi sindacali €560,00

Fatturato fino a € 50.000 Massimale €500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali €305,00	Senza incarichi sindacali €470,00
Con incarichi sindacali € 399,00	Con incarichi sindacali €635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale €1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali €520,00	Senza incarichi sindacali €730,00
Con incarichi sindacali € 702,00	Con incarichi sindacali €985,00

INFORMATI SULLA NUOVA POLIZZA CREDITI PER COMMERCIALISTI

CONTATTACI SENZA IMPEGNO
PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO



WWW.FILIPPIBROKER.IT



FILIPPI BROKER SRL
Ufficio RC Professionale
Via Citella 65/A
37012 BUSSOLENGO (VR)
Tel.: +39 045 715 6678
Fax: +39 045 675 7232
commerciale@filippibroker.it
rischispeciali@filippibroker.it

Il Punto

Mamma, ho perso l'aereo!

di Paolo Soro



Nella simpatica commedia americana, record d'incassi al botteghino, il piccolo Macaulay Carson è un passeggero che perde l'aereo per ben due volte. Gli autori, nonostante il successo ottenuto in entrambe le occasioni, hanno ritenuto che non sarebbe stato più credibile fargli mancare il volo anche in una terza circostanza.

In Italia, invece, per la terza volta nel giro di nove anni (2008 – 2013 – 2017), il personale dell'Alitalia (e non solo) *“perde l'aereo”*.

L'*affair* Alitalia è una tipica storia di ordinaria follia tutta italiana - in qualunque altro Paese del mondo non si sarebbe mai potuta verificare - in cui l'ingiustificato spreco del denaro pubblico raggiunge livelli inusitati ed esemplifica in sé tutte le cause per le quali i cittadini e le imprese nazionali subiscono costantemente una pressione fiscale amorale, senza che ciò riesca comunque ad arrecare alcun positivo effetto sul PIL, così contravvenendo a qualsivoglia basilare legge naturale di economia, né, tanto meno, sul mondo del lavoro in generale.

Per noi, economisti d'impresa, sarebbe in effetti inconcepibile mancare in misura tanto grossolana un business plan di così grande portata. Ma, soprattutto, considerati gli aiuti di Stato ricevuti, sarebbe fuor di dubbio che tali errori ci avrebbero procurato un indesiderato soggiorno come ospiti delle patrie galere. Evidentemente, c'è qualcosa di profondamente sbagliato se, viceversa, gli artefici di queste *“imprese”* sono stati premiati e possono starsene sdraiati in qualche spiaggia esotica, scialacquando i *benefit* percepiti quale mercede di palese incompetenza.

Ripercorriamo brevemente questa incredibile concatenata serie di inaccettabili decisioni.

Correva l'anno 2008 (ossia, il tragico anno zero della grande crisi economica europea), allorché, il Presidente del Consiglio, Silvio Berlusconi, alla richiesta di acquisizione dell'Alitalia da parte di Air France, preferiva il salvataggio effettuato da una cordata di imprenditori nazionali: *“L'Italia non può restare senza una compagnia di bandiera”*. Proclami che in realtà avevano una valenza solo elettorale, considerato che Air France, dopo, si unì agli altri commensali invitati dall'ex premier al banchetto per l'Alitalia.

Questi *“capitani coraggiosi”* si dimostrarono così tanto valenti e valorosi che – ovviamente – rischiarono nell'operazione i soldi dei contribuenti italiani; non certo i loro. D'altronde, si trattava di imprenditori talmente bravi, che dovevamo solo ringraziarli per aver accettato di correre al capezzale del moribondo vettore aereo nazionale del trasporto passeggeri; seppure, non va sottaciuto, a fronte di compensi da far invidia al primo menzionato bambino prodigio del cinema hollywoodiano. Per chi lo avesse dimenticato, i manager che entrarono nelle trattative

per il recupero della compagnia di bandiera furono personaggi come: Colaninno, Marcegaglia, Ligresti, Geronzi, Caltagirone, Passera, De Benedetti, Riva, Angelucci, Tronchetti Provera, Benetton, Toto, Bracco, Cucchiani e Gavio, i quali ricevettero in dono la “parte attiva” dell’Alitalia (circa trecento milioni), lasciando allo Stato l’onere di “smaltire in maniera differenziata” le pregresse passività raccolte (oltre tre miliardi iniziali, ben presto lievitati a quasi cinque).

Ebbene, dopo un lustro, la situazione (c’era da aspettarselo) precipita di nuovo.

Questa volta, però, i soldi dei “soliti ignoti” non bastano. L’italietta malandata, alle prese con la disperata lotta contro la crisi sempre più profonda, falciata dall’avanzare della disoccupazione e dalla diminuzione delle Entrate in valore assoluto - nonostante l’incremento dell’imposizione tributaria e contributiva - deve chiedere aiuto allo straniero; anche perché, di tagliare drasticamente la spesa pubblica, davvero non se ne parla.

L’aiuto arriva sotto forma di petrolio arabo: Etihad accetta di acquisire il 49% della proprietà. Questa enorme iniezione di capitali emiratini consente al governo di circoscrivere le spese del secondo salvataggio dell’Alitalia, soltanto, a diverse centinaia di milioni; contro i sopra ricordati cinque miliardi che era costato il primo.

Evidentemente, però, la programmazione è stata ancora una volta completamente sbagliata; e, comunque, le capacità degli amministratori della compagnia non si sono dimostrate all’altezza dei compiti da svolgere. Fatto sta che, a meno di tre anni di distanza da quell’8 agosto 2014 in cui fu siglato l’accordo con Etihad, il barcone dell’Alitalia è di nuovo in balia dei marosi e, questa volta, sembra proprio che il naufragio non potrà essere evitato, salvo che non siano i lavoratori dell’azienda a partecipare in prima persona al *bailout* (pura utopia, solo pensarlo).

L’impresa, ogni anno, produce naturalmente perdite. L’indebitamento cresce senza soluzione di continuità. Non pare ci sia bisogno di un esperto contabile per capire che vanno rivisti drasticamente tutti i costi della produzione, atteso che il fatturato più di tanto non potrà dare, nonostante la ristrutturazione in stile “*low-cost*”, che ha talmente abbassato gli standard operativi, da rendere spesso e volentieri “indimenticabili” le esperienze dei passeggeri.

La compagnia di Abu Dhabi non ha avuto alcunché da eccepire nel momento in cui è stato posto il limite del 49% sull’azionariato: probabilmente, perché, in casa loro, questo è l’ordinario livello massimo prescritto dalle norme di legge locali per qualunque investitore straniero. Col senno di poi, però, sono in molti a pensare che proprio tale limite operativo abbia forse impedito il dispiegarsi di quell’autonomia direzionale necessaria per cambiare definitivamente la situazione e far conseguire all’azienda dei positivi risultati di gestione.

Quest’ultimo triennio di vita dell’Alitalia verrà, in sostanza, ricordato (almeno stando ad alcuni sondaggi recentemente pubblicati), per un deprecabile e insulso cambio di *look* nelle divise d’ordinanza, e per una svariata serie di modifiche al portale Internet, tese solo a complicare la vita degli utenti, sia per la farraginosità delle opzioni di utilizzo, sia soprattutto per i continui e ripetuti malfunzionamenti, che ultimamente si verificano con una frequenza minima settimanale; a testimonianza della scarsa preparazione tecnica pure di coloro che hanno ricevuto l’incarico di mettere mani al sito (viva la meritocrazia, *sic!*). E purtuttavia, entrambe le operazioni in discorso, di certo non sono state – né sono tuttora – esenti da spese.

Per carità, nessuno ha l’ardire di additare tali fattori come decisivi agli effetti delle perdite annuali di bilancio. Ciò che si vuole rappresentare, a mero titolo esemplificativo, è la totale assenza di professionalità nel condurre un’azienda di siffatta importanza e dimensione, in ogni

sua decisione imprenditoriale: dalla più piccola alla più rilevante; elementi che testimoniano l'assoluta mancanza di una strategia economica globale, la quale – superfluo rammentarlo – dovrebbe essere questione non solo prioritaria, ma vieppiù indispensabile.

Premesso che, in situazioni di crisi come quelle in cui versa da anni l'Alitalia, occorre agire concretamente e contemporaneamente sia dal lato delle entrate che da quello delle uscite, una volta che si arriva a constatare la cronica anti-economicità dell'azienda, la strada da percorrere è obbligata: non ci sono né "se" e né "ma".

Non siamo in grado di fornire consigli strategici ai manager di una compagnia area: gli esperti del settore affermano che l'errore è stato quello di focalizzarsi sull'operatività a corto raggio, mettendosi in competizione con le compagnie *low-cost*, anziché incrementare le rotte a media e lunga percorrenza, assai più remunerative.

Come appena premesso, non possiamo né avallare e né contestare tali affermazioni. Resta il fatto che:

- da un lato, quelli che teoricamente avrebbero dovuto essere dei capaci e preparati manager, hanno inanellato solo errori e causato una voragine in cui è stato risucchiato il denaro pubblico;
- da altro lato, le compagnie *low-cost* non paiono affatto così in crisi - né, francamente, nella nostra personale veste di utenti "*frequent flyer*", a parte talune limitazioni sui bagagli, abbiamo riscontrato così tante differenze tra l'Alitalia e vettori quali Ryan Air o Easy Jet - fatto che dimostra come, presumibilmente, il problema – che si tratti di compagnie aeree o di qualunque altra azienda – sta semplicemente nel saper amministrare.

Siamo così giunti alla fatidica *extrema ratio* del piano di salvataggio; piano che, nelle intenzioni iniziali, comportava degli inevitabili grandi ridimensionamenti di tutta la forza lavoro (poi, parzialmente attenuati).

Finalmente, dopo un decennio di inutile e dannosa propaganda sindacale fondata solo sul paradigma: "*l'azienda può fare tutto quello che vuole, basta che non licenzi, non metta in cassa integrazione e non tocchi nemmeno di una virgola i diritti acquisiti dai lavoratori*", anche le frange più rigide dei sindacati di categoria sembrano essere venute a più miti consigli.

Ebbene, è troppo tardi!

Il *remedium ultimum* partorito dal consesso costituito da management aziendale, governo e sindacati (branco di lupi alle prese con l'osso rimasto), è stato un piano di risanamento che ha comunque dovuto basarsi su importanti tagli del personale (per intenderci, di quelli che si eseguono con l'accetta, non certo col bisturi), a fronte solo di speranzose nuove proposte di gestione per il futuro. Il tutto previo parere favorevole dei lavoratori interessati, i quali avrebbero dovuto esprimersi mediante *referendum*. In soldoni, si è chiesto ai dipendenti di votare in merito al loro stesso licenziamento. Difficile stupirsi del risultato che, inevitabilmente, ha visto prevalere il "no", a larga maggioranza.

Che succederà, ora?

Considerata l'impossibilità di un ennesimo salvataggio pubblico, come pure di un'ipotesi di nazionalizzazione del vettore, nonché avuto riguardo alla mancanza delle risorse per la copertura

della cassa integrazione, appare scontato il commissariamento dell'Alitalia, salva la chimera di qualche ulteriore e – allo stato – impensabile intervento straniero. In caso contrario, si avvierà la procedura di liquidazione.

L'attuale A. D. di Alitalia ha rassicurato tutti in merito al fatto che, per il momento, non ci saranno delle ripercussioni sui voli e, dunque, i passeggeri non subiranno alcun ulteriore disagio. Difficile, peraltro, immaginare che, specie nei periodi di maggior affluenza di passeggeri, detti utenti non si troveranno a dover fare i conti con difficoltà operative ancora maggiori rispetto a quelle già fortemente penalizzanti che esistono oggi. Come pure, appare assai improbabile che il personale di volo operi con quella doverosa serenità che non dovrebbe, invece, mai mancare in seno a chi svolge certi lavori a così alta responsabilità.

Tirando le somme, è certo che, dopo aver scialacquato, si calcola sino a oggi, oltre otto miliardi di euro di soldi pubblici nel tentativo di salvare in più occasioni l'Alitalia, tentativo risultato vano – ad avviso di chi scrive – fondamentalmente per la manifesta incapacità dei “salvatori” scelti (peraltro sempre lautamente remunerati), qualunque sarà il futuro che ci aspetta, è fuori di dubbio che l'operazione sarà nuovamente particolarmente dolorosa per le casse dello Stato: ossia, per il contribuente *Pantalone*.

Il governo voltagabbana, infatti, dopo aver sbandierato solo pochi giorni prima che, mai e poi mai, avrebbe dato corso all'aumento dell'IVA - non sarebbe giusto... colpisce tutti in egual maniera... e comunque i conti sono a posto: non c'è bisogno di alcuna manovra - torna immediatamente sui suoi passi e pubblica in GU il DL 50/2017 (la manovrina), norma che prevede un aumento scaglionato delle aliquote a partire già dal 2018, oltre che incrementi anche per le accise su benzina e tabacchi. Siccome, però, occorre in tutti i modi cercare di turlupinare il *vulgus profanum*, la norma assume una denominazione ingannevole e prevede un saliscendi di aliquote per tutto il prossimo triennio, così da rendere ancora più numerosi e complicati i correlati adempimenti contabili e fiscali: non c'è mai limite al peggio.

Certo che è davvero facile amministrare l'azienda Italia: quando i soldi non bastano a coprire le uscite, si incrementano i tributi e il gioco è fatto. Forse, seduti a scranna con la veduta corta d'una spanna, i medesimi baldi amministratori pubblici pensavano che sarebbe stato analogamente semplice far tornare i conti dell'Alitalia.

Cionondimeno, è lapalissiano come detto ultimo cambio di rotta sia stato una conseguenza diretta della *débâcle* subita con l'anzidetto piano di risanamento finale, bocciato dal personale.

Nell'ottica del “*paga sempre Pantalone*”, è quindi naturale che i contribuenti, in veste di potenziali passeggeri dei voli Alitalia, saranno a questo punto ben lieti di esclamare (sempre sulla falsa riga del noto *sequel* cinematografico):

- Mamma, ho riperso l'aereo!



“Costo” e “inerenza” in diritto tributario¹

di Alessandro Giovannini

Professore Ordinario di Diritto Tributario

Cos'è il “costo” per il diritto tributario in relazione alla determinazione del reddito d'impresa, di lavoro autonomo e di alcuni redditi diversi? Il lavoro cerca di dare la risposta a questo interrogativo, vagliando le norme costituzionali, ad iniziare dagli artt. 2, 4, 53, e 54, e le clausole di determinazione del reddito, con particolare riguardo all'inerenza. Al termine, si fornisce una nozione il più possibile esaustiva, in grado di dissipare molti dubbi applicativi emersi in letteratura e in giurisprudenza.

1. Premessa e delimitazione dell'indagine: la distinzione tra costo, inerente e tra economia e diritto

Cos'è il “costo” per il diritto? Più in particolare: cos'è il costo per il diritto tributario in relazione alla determinazione del reddito imponibile d'impresa, di lavoro autonomo e di alcuni redditi diversi?

Il diritto positivo non detta la nozione. Si limita a offrire, qua e là, elementi per così dire indi-

ziari e a stabilire criteri interpretativi che, come tali, intervengono *ex post*, ossia nel procedimento di determinazione temporale o quantitativa dell'imponibile. Mi riferisco alla regola sull'inerenza (ed anche a quella sulla competenza) disciplinate nel testo unico delle imposte sui redditi e dunque elevata a rango giuridico (art. 109).

Per evitare fraintendimenti e separare un'onda da un'altra, chiarisco subito il rapporto tra questa regola e costo. Essa non è direttamente o immediatamente riconducibile al concetto di costo, non rappresenta, cioè, un suo elemento costitutivo. Essa, piuttosto, è norma interpretativa, applicabile ad un elemento economico già previamente qualificato come costo per il

¹ * Il lavoro riprende la relazione svolta il 26 maggio 2017 al convegno “*Problematiche fiscali delle imprese*” presso l'Università degli studi di Parma.

diritto.

Per imbastire correttamente il ragionamento, la separazione delle onde è indispensabile anche da un diverso e ulteriore punto di vista. Un elemento qualificabile come costo per l'economia - e per l'economia aziendale in particolare - non necessariamente è qualificabile come costo per il diritto. E non perché sguarnito del requisito dell'inerenza (o anche della competenza) ma perché, più radicalmente, non definibile come tale alla luce dei principi giuridici.

Diritto ed economia hanno in comune molti elementi, ma non sono "realtà" esattamente sovrapponibili l'una all'altra. Un fatto idoneo a manifestare forza economica o a venire in considerazione nella realtà pregiuridica, ossia nel mondo economico, può non costituire oggetto di identica valutazione sul piano del diritto.

Non tutti i fenomeni astrattamente sintomatici di quella forza o di quella rilevanza, cioè, possono essere elevati a fattispecie per l'ordinamento, e la circostanza che essi emergano sul terreno economico non è sufficiente affinché l'ordine giuridico li recepisca per come originariamente si manifestano o li recepisca assegnando loro connotazione positiva. La qualificazione di quegli elementi deve essere sorvegliata e confrontata col ventaglio dei principi che innervano l'ordinamento stesso e solo quelli che si conformano a questi possono entrare nel procedimento di astrazione della realtà legale e formare oggetto di qualificazione².

² Per la scienza economico-aziendale il costo è la "misura" dei fattori produttivi correlati alla ricchezza realizzata in esito ad un processo economico dato. In questa prospettiva, tutti i fattori, da quelli variabili a quelli fissi, a quelli generali, assumono veste di costo se inerenti all'attività o al programma imprenditoriale e temporalmente riferibili al periodo di rilevazione. In maniera ancor più comprensiva, nella visione economica è costo il valore dei beni e servizi ordinati all'attività o all'impresa, originati e misurati da variazioni numerarie che traducono, appunto, quei beni e servizi in termini di valore. Senza nessuna pretesa esaustiva su nozioni che qui richiamo solo per evidenziare lo iato esistente tra realtà pregiuridica e diritto, l'impostazione scheletricamente ricordata muove dalle osservazioni dello Zappa, *Il reddito d'impresa, Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*, Milano, 1937, 169 ss., richiamate, nella sostanza, da E.G. Perrone, *I concetti di costo e di ricavo nella dottrina economico-aziendale tedesca*, Padova, 1988, 63 ss., e che informano

Vero è, infatti, che non tutte le variazioni numerarie trovano corrispondenza in conti di natura economica rilevanti per la legge alla stregua di costi. Il motivo di questa divergenza è semplice: la legge non è un guanto che calza a qualsiasi fenomeno, poiché la forza di spesa di un elemento guardato nella sua matrice originaria deve essere sempre riportata ai principi posti a custodia del sistema e ai valori che questo ha assunto come propri.

2. La radice costituzionale del "costo": i principi di solidarietà e legalità

Queste premesse agevolano la ricerca della nozione di costo. Parlare di costo in diritto tributario significa invocare una categoria direttamente legata alla determinazione dell'obbligazione d'imposta: riconoscere o negare natura reddituale a un elemento economico si riverbera, per forza di cose, sulla dimensione quantitativa del presupposto e sull'ammontare del debito d'imposta correlato.

Assegnare rilevanza reddituale a una spesa o, al contrario, negarle siffatta natura, vuol dire, detto in maniera semplicissima, diminuire o aumentare l'imponibile e, per converso, imporre al suo possessore una minore o maggiore contribuzione.

Attribuire spessore giuridico a un elemento economico, pertanto, è operazione che finisce per trasferire sulla collettività l'onere corrispondente a quell'elemento in ragione della correlata riduzione del debito d'imposta gravante sul singolo; al contrario, non riconoscerlo nella sua dimensione reddituale, non grava la collettività del correlato onere perché non concorre alla determinazione dell'imponibile e dell'imposta.

il pensiero di molti studiosi di economia aziendale (cfr. per tutti Catturi, *Lezioni di economia aziendale*, Padova, 1984, 123 ss.). Sulla misurazione in valore dei fattori della produzione, cfr. in economia Casarosa, *Macroeconomia*, in A. Pesenti, *Manuale di economia politica*, vol. II, Roma, 1970, 377 ss., specie 619 ss.

Se il discorso si arrestasse qui, tuttavia, potremmo osservare, con penna critica, che la ricostruzione è in realtà priva di solaio normativo e non porta molto lontano con riguardo all'oggetto della nostra ricerca. Già ho detto, infatti, che il testo unico delle imposte sui redditi non da indicazioni stringenti per definire il costo, né per articolare il ragionamento nei termini appena esposti.

In realtà, se si scende con l'analisi in profondità, il solaio c'è ed è assai robusto.

Sono il principio di solidarietà contemplato nell'art. 2 della Costituzione e la dimensione della legalità dell'ordine costituito — iscritta, questa dimensione, in tutte le norme fondamentali della Carta e riassunta nell'art. 54 — che consentono di superare quell'apparente assenza.

Il principio di solidarietà è parametro interpretativo del concorso obbligatorio alle spese pubbliche e fondamento dei principi redistributivi e di riparto dell'imposizione. Proprio per questo esso consente, da un lato, di individuare il beneficiario finale di una parte di quella ricchezza nello Stato; da un altro, di guardare al tributo come al principale strumento attuativo del riparto ossia, per riprendere l'appropriata espressione utilizzata da L.V. Berliri, di attribuire alla legge d'imposta la *"tipica funzione — ch'è funzione giuridica — di legge di ripartizione"*³.

Provo a chiarire ulteriormente il mio pensiero in termini che mi auguro inequivoci. La contribuzione obbligatoria, anzitutto, ritrae la propria giustificazione dall'idea che il suo assolvimento soddisfi esigenze non individualistiche ma sociali, della collettività organizzata costituita intorno ai diritti dei singoli e delle formazioni sociali come indicati nella stessa Costituzione. E' ormai un dato interpretativo pressoché indiscusso che il dovere di concorrere alle spe-

se pubbliche sancito nell'art. 53 sia un dovere di solidarietà e che il pagamento del tributo rappresenti, per questo motivo, adempimento di un dovere civico, in quanto *"la ricchezza del soggetto rileva non solo come diritto, ma anche come dovere per la realizzazione di fini comuni"*⁴.

Dall'art. 2 discende anche un ulteriore e speculare principio: quello redistributivo (diretto o indiretto), che poi la Carta, indicando modalità diverse e diversi ambiti di realizzazione, declina nell'utilità sociale dell'impresa (art. 41, co. 1), nella funzione sociale della proprietà (art. 42, co. 2), nell'utilità generale dei servizi pubblici e delle fonti di energia (art. 43), nei vincoli alla proprietà terriera privata (art. 44) e finalmente nel dovere di concorrere alle spese pubbliche in forza di prestazioni patrimoniali imposte (art. 53, co. 1, e art. 23).

Il fatto che queste norme disegnino un sistema reticolare nel quale la ricchezza privata subisce, in varie forme e con mezzi diversi, contemperamenti e privazioni, consente di individuare con certezza il beneficiario finale di una parte di quella ricchezza nello Stato, inteso come persona e collettività. Ma consente di guardare al tributo anche come ad uno strumento attuativo della redistribuzione della ricchezza e degli oneri a questa funzionali, quando reagisce direttamente sulla ripartizione modulata del carico impositivo. Nella struttura sistematica della Costituzione, il tributo interviene, infine, come strumento in grado di porre le condizioni per l'attuazione, mediante la spesa pubblica, del principio di eguaglianza sostanziale ex art. 3, co. 2.

Se è così, il principio solidaristico, nella doppia articolazione ricordata, impone di ritenere che la determinazione della capacità contributiva, presupposto e misura dell'obbligo tributario, non possa essere direttamente vincolata da ele-

3 L.V. Berliri, *La giusta imposta*, con prefazione di L. Einaudi, ristampa, Milano, 1975, 35.

4 In questi termini, Moschetti, *Profili generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, Padova, 1993, 18 e 19, ma già 5 ss.

menti economici finalizzati al conseguimento di interessi espulsi dalla qualificazione costituzionale.

Il principio solidaristico, perciò, disciplina e ordina quello di capacità contributiva e il dovere di concorrere alle pubbliche spese, poiché espressione dei “*doveri inderogabili di solidarietà*”, non può modellarsi su una capacità contributiva condizionata da oneri contrastanti con l’ordine costituito.

Intendiamoci, non che i costi, per esser giuridicamente tali, debbano legarsi per forza a finalità collettive o sociali. Il costo, per ricevere dignità legale, può senz’altro soddisfare esigenze schiettamente individualistiche giacché, anzitutto, rappresentazione economica di una manifestazione finanziaria privata.

Vi è però una connotazione primaria e ineliminabile che lo deve accompagnare: esso non può mai realizzare o contribuire a realizzare o essere conseguenza di interessi antisociali, mentre deve sempre soddisfare, direttamente o indirettamente, interessi protetti dal diritto ed anzi impressi nella filigrana costituzionale⁵. Solo questo tratto distintivo, coincidente con la “*dimensione della legalità*” iscritta in tutta la Costituzione e scolpita a chiare lettere nel primo comma dell’art. 54, legittima la riconduzione del costo tra i componenti negativi degni di apprezzamento, perché solo questa connotazione - lo ribadisco - giustifica il ribaltamento sui consociati del corrispondente onere, direttamente corrispondente alla minore imposta gravante sul singolo⁶.

5 Questo è uno dei motivi ed anzi è il principale motivo che impone di espungere le sanzioni amministrative, al pari delle sanzioni penali pecuniarie, dai costi d’impresa rilevanti per il diritto. Il carattere antisociale, qui, è in re ipsa, è il nocciolo stesso della violazione, della quale la sanzione è diretta conseguenza, come risposta punitiva che lo Stato appresta per reprimere il comportamento lesivo dell’ordine costituito. La violazione, dunque, non può mai essere considerata espressiva dell’attività d’impresa intesa come fattispecie testimone di forza economica qualificata positivamente, essendo rappresentazione di un comportamento contra jus, considerato come tale e che come tale l’ordinamento reprime.

6 Ancorare la rilevanza giuridica del costo all’art. 2, Cost., risponde ad un ordine di concetti che, per la ve-

Riparto che per forza è commisurato alla ricchezza espressa dalla somma algebrica degli elementi positivi e negativi che la costituiscono, che unitamente la misurano secondo le regole del diritto.

Ecco il primo aspetto che, in negativo, consente di avvicinarci alla nozione giuridica di costo. Quando elementi economici sono timbrati dal marchio dell’antigiuridicità penale o amministrativa, la loro riconduzione alla dimensione reddituale è impedita dai principi di rango costituzionale: l’espunzione da questa dimensione è la naturale conseguenza, in primo luogo, del principio solidaristico, al quale non può che riferirsi quello di capacità contributiva.

Se non fosse così, otterremmo un effetto tanto ingiusto quanto irrazionale in termini sistematici: il ribaltamento dell’elemento economico negativo sulle spalle della collettività.

Quell’elemento, siccome strumentale ad un’attività espunta dall’ordine costituito o siccome conseguenza diretta di una violazione, com’è per le sanzioni pecuniarie, è preordinato ad ostacolare o impedire il progresso materiale e spirituale della società, al quale soltanto, per l’art 4 Cost., si devono orientare funzioni e attività dei privati; oppure è l’esito della violazione stessa, espresso in reazione punitiva dello stato.

La deduzione di elementi siffatti, pertanto, contrasterebbe radicalmente con questo *corpus* di principi, finendo per produrre effetti con essi inconciliabili: effetti, per un verso, favorevoli al

rità, sorregge anche altri istituti disciplinati in positivo dal diritto tributario. Ho in mente specialmente la normazione sugli oneri deducibili e quella sulle detrazioni per carichi di famiglia o per la produzione del reddito, istituti la cui struttura concettuale si informa, nel nocciolo, agli stessi principi che ho cercato di illustrare fin qui. Il fatto che deduzioni e detrazioni comportino un minor debito impositivo per il singolo e una minore contribuzione per lo Stato, si giustifica proprio in funzione di interessi e diritti protetti dall’ordinamento e ritenuti meritevoli di particolare considerazione in forza di una loro “preselezione” normativa. Ed è proprio per agevolare e incentivare la loro realizzazione che tutti i consociati sono chiamati ad assumersi porzione di quegli oneri, come espressione di un inderogabile dovere di solidarietà sociale ed economico.

trasgressore, e, per un altro verso e specularmente, sfavorevoli alla collettività, vulnerando, così, criteri e funzione di riparto dei carichi impositivi.

Detto in termini diversi, vi è una connotazione primaria e ineliminabile che, in diritto, deve accompagnare un elemento economico per poter essere elevato alla dignità di costo: esso non può mai realizzare interessi qualificati negativamente dall'ordinamento, non può essere, cioè, esso stesso il mezzo o lo strumento di attività antiggiuridica, mentre deve sempre soddisfare interessi che la collettività assume positivamente come propri e che l'ordinamento riconosce come tali; e non può essere la conseguenza, sotto forma di pena, del comportamento di chi si pone volutamente al di fuori dal circuito della legalità.

Questo il cuore dell'intero discorso: attribuire rilievo giuridico ad un elemento economico che è "servito" o "destinato" a commettere un reato — secondo le espressioni utilizzate dall'art. 240 del codice penale — o che è la conseguenza di una violazione, si trasforma in un'operazione di ribaltamento sulla collettività del relativo onere equivalente al minor carico impositivo determinato, appunto, dalla deduzione del costo. Sarebbe la collettività a restarne "incisa" e ogni consociato finirebbe per sopportarne una frazione, seppur millesimale. Il che non è dato per la forza dei principi impressi negli artt. 2, 4, 53 e 54 della Costituzione.

La divaricazione tra qualificazione economica e qualificazione giuridica, d'altra parte, non è superabile, come detto all'inizio, neppure invocando le norme su competenza e inerenza, secondo il dettato dell'art. 109 del testo unico delle imposte sui redditi.

Questi criteri o clausole intervengono soltanto a posteriori, dopo cioè che i singoli componenti economici hanno superato il vaglio di conformità e per questa via sono stati elevati a fattispecie giuridica e in particolare a fattispecie suscettibile di produrre effetti favorevoli per il

contribuente.

3. "Non tutti i costi sono uguali": suggestioni anticipatrici dell'economia sul rilievo del costo e sull'antigiuridicità

A questa ricostruzione si potrebbe opporre, d'acchito, un'obiezione. Si potrebbe dire — per usare un linguaggio semplificato — che non tutti i costi sono uguali e tentare di sostenere che quelli inseriti in un'attività lecita sono deducibili. Essi perderebbero la loro originaria anti-ggiuridicità in quanto elementi strumentali alla produzione di un reddito di per sé lecito, giacché riconducibile ad una fonte lecita: l'attività, appunto.

Questa prospettiva è dotata di indubbia forza suggestiva, ma si rivela errata se tra costo e reato vi è immedesimazione, ossia se la fattispecie penale assume ad elemento costitutivo un componente economico o finanziario, traducibile, appunto, in "costo", oppure se questo è legato al reato da un nesso di causalità o viene in considerazione come antecedente materiale necessario alla sua realizzazione. In tutte queste ipotesi la connotazione lecita dell'attività è irrilevante per "trasformare" il costo di reato in elemento di reddito apprezzato positivamente dalla legge.

Ad esempio, nei delitti di corruzione disciplinati dagli artt. 318 e 319, c.p., il denaro erogato al pubblico ufficiale è strumento commissivo e fatto materiale marchiato da antiggiuridicità. Oppure, nel delitto di ricettazione previsto dall'art. 648, il denaro rappresenta il "corrispettivo" per l'acquisto della res furtiva e quindi è di per sé parte integrante del fatto punito. E lo stesso si deve dire per numerose altre fattispecie, da quella del reato d'usura (art. 644) a quella del reato di truffa (art. 640), a quella di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni oggettivamente ine-

sistenti o mediate altri artifici, in relazione agli elementi passivi fittizi (artt. 2 e 3, d.lgs. n. 74 del 2000).

Per i reati di contrabbando il discorso, nella sostanza, non cambia. In alcuni di essi, come quello relativo a tabacchi lavorati esteri, disciplinato dall'art. 291-*bis* del testo unico in materia doganale, l'acquisto è uno degli elementi costitutivi del reato. Per l'art. 301, poi, in tutti i casi di contrabbando è prevista la confisca come misura obbligatoria, vuoi delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto, vuoi del prodotto o del profitto. Ciò dimostra, per altra via, ossia per il tramite della disciplina delle misure avocative, come al costo collegato all'oggetto del reato non possa essere riconosciuta dignità di componente deducibile, riproducendo da quello l'antigiuridicità oggettiva.

L'ordine di concetti ora sposato può valere anche per le ipotesi nelle quali il costo, pur non coincidendo direttamente con un elemento della fattispecie, trova nel reato la sua causa o è ad esso legato da un nesso causale. Così, nel delitto di vendita di prodotti industriali con segni mendaci (art. 517) o in quello di fabbricazione e commercio di beni realizzati usurpando titoli di proprietà industriale (art. 517-*ter*), i costi collegati ai prodotti venduti e quelli riferibili alla loro fabbricazione si pongono come antecedenti materiali necessari alla realizzazione del reato.

Nei casi richiamati la connotazione di liceità dell'attività non può reagire sui delitti, così da dequalificarli a componenti strumentali allo svolgimento dell'attività medesima, e non può, conseguentemente, trasformare gli elementi economico-finanziari costitutivi della fattispecie penale in costi fiscalmente rilevanti. Non è soltanto una questione di rispetto della struttura dei reati ad imporre questa soluzione, ma, in termini assai più profondi, è il rispetto che si deve ai principi costituzionali, come fin qui si è cercato di dimostrare.

Radicalmente diversi sono le ipotesi, invece, nelle quali tra costo e reato non vi è immedesimazione o diretta correlazione, e i casi nei quali solo indirettamente il costo di reato si inserisce nell'attività.

Così, nel caso di impiego "in nero" di personale straniero privo di permesso di soggiorno, il datore di lavoro è punito con la reclusione e con la multa; e nel caso di violazione delle disposizioni antinfortunistiche e in materia di sicurezza, è punito con arresto o ammenda.

Indipendentemente dalla disciplina introdotta dal d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con legge 26 aprile 2012, n. 44, sulla deducibilità di alcuni costi inerenti a reati contravvenzionali, le fattispecie ora richiamate non hanno un "costo" tra i propri elementi costitutivi, eppure ad esse si possono in qualche modo ricondurre quelli corrispondenti alle retribuzioni corrisposte ai lavoratori o agli oneri di sicurezza derivanti dalla normativa contro gli infortuni sul lavoro.

Tali costi, però, oltre a non essere annoverabili, come detto, tra gli elementi costitutivi dei rispettivi reati, neppure rinvergono in questi la loro causa, trovandola piuttosto nella prestazione del lavoratore e nel rapporto di lavoro in quanto tale. Qui il costo origina non dal reato ma da un parallelo vincolo giuridico, in sé rilevante e protetto dagli artt. 36 e 38 della Costituzione, direttamente collegato all'attività d'impresa, la cui qualificazione lecita consente non tanto di far degradare il reato a fatto irrilevante per la determinazione del reddito, quanto di constatare che quel rapporto giuridico è strumento attuativo dell'attività stessa, non scalfito, in questa sua dimensione, dall'antigiuridicità dei comportamenti puniti, che ad esso, infatti, rimangono strutturalmente estranei.

Discorso simile si può fare per i costi collegati ad operazioni soggettivamente inesistenti, tipiche delle frodi c.d. carosello. Anche qui, al di là del d.l. n. 16, il costo non origina direttamente dal reato di "*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per opera-*

zioni inesistenti” di cui all’art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, ma si collega ad un ordine di relazioni negoziali reali, ad operazioni esistenti, seppure viziate in punto soggettivo.

Questa impostazione può essere estesa anche ai c.d. costi “in nero” relativi a maggiori ricavi non dichiarati, integranti il reato di infedele dichiarazione ex art. 4, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Quei costi non vengono in considerazione come elementi costitutivi del reato, ma originano da rapporti da esso distinti, che come tali, se strumentali ad attività lecite, possono acquisire rilievo e produrre componenti negativi apprezzabili fiscalmente, conformemente alle regole sulla tassazione del reddito d’impresa.

Tirando le fila del discorso, se reato e costo costituiscono fattispecie unitaria, la liceità dell’attività non può sovrapporsi alla qualificazione penale e far degradare i reati a meri fatti, riconducibili, appunto, all’attività come categoria di sintesi. Invece, se il costo non è elemento costitutivo o elemento intrinseco della fattispecie penale oppure non è a questa avvinto da un nesso causale, ma discende da un diverso e separato ordine di relazioni giuridiche, l’attività si eleva a fattispecie la cui qualificazione positiva (lecita) è in grado di ricomprendere quelle relazioni e rendere irrilevante la macchia penale dei fatti che le accompagnano, connotando i costi relativi come fiscalmente deducibili.

4. Il costo nella concezione antropologica e nella concezione collettivistica della proprietà e della tassazione

Alle osservazioni finora svolte sarebbe possibile opporre, forse, un’ulteriore notazione critica, della quale intendo farmi carico. Da esse sembrerebbe emergere una contraddizione tra due diverse dimensioni del prelievo: quella sociale o collettivistica e quella individuale. Si potrebbe affermare che il risultato al quale giunge la tesi proposta è la conseguenza di una scelta volta ad offrire prevalenza, sul piano della co-

struzione dei rapporti tra norme costituzionali, a quelle tese a tutelare gli interessi collettivi, a scapito di quelle poste a presidio dei diritti dell’individuo: si preferirebbe garantire la collettività piuttosto che la proprietà privata, la quale, mediante il prelievo “maggiorato” dal costo non dedotto, verrebbe in qualche modo pregiudicata.

È la stessa contrapposizione, nel nocciolo, che caratterizza gli studi di teoria generale tra diritti sociali e diritti liberali, come ricordato anche da Francisco Javier Ansuátegui Roig nelle illuminanti pagine di un suo recente libriccino⁷. Contrapposizione, del resto, che “impasta” molti dei discorsi giuridici e anche molti dei discorsi che attengono al diritto tributario.

Nel nostro caso, però, il contrasto descritto sarebbe giuridicamente sbagliato per due ordini di motivi. Anzitutto, la dimensione individuale del diritto di proprietà, garantita dall’art. 42 Cost., va declinata nelle altre dimensioni che la Costituzione stessa assegna a quel diritto ed in primo luogo nella dimensione sociale o collettivistica.

La concezione antropologica della proprietà come diritto supremo, che nella speculazione di John Locke affonda le sue radici più profonde, è infatti rifiutata dalla nostra Carta. E se qui potrebbe affacciarsi a sostegno della deducibilità dei costi di reato o delle somme irrogate a titolo sanzionatorio è solo perché si tenderebbe a parcellizzare, a frammentare la lettura della Costituzione, isolando gli artt. 42 e 53 dal contesto della tavola valoriale che la Costituzione stessa ci propone, compiendo, così, un errore interpretativo tanto grossolano quanto ideologicamente orientato.

La contrapposizione in discussione, inoltre, è giuridicamente sbagliata per un motivo ancor più radicale. La protezione che questa tesi intenderebbe garantire alla ricchezza — seppure

⁷ Javier Ansuátegui Roig, *Rivendicando i diritti sociali*, Napoli, 2014.

di fonte illecita — mediante la deduzione dei costi, affonda le radici nel fatto che la legge n. 537 del 1993 qualifica quella ricchezza come reddito. Questo modo di concepire il reddito, però, è frutto di una “spirale” di fraintendimenti concettuali che è necessario spezzare definitivamente.

Quello che si vuole proteggere, in realtà, non è configurabile come reddito secondo i parametri costituzionali e neppure secondo quelli del testo unico del 1986: se conseguito nell’esercizio di un’attività reato e dunque radicalmente illecita nell’oggetto e nello scopo, è e rimane, da qualunque prospettiva del diritto lo si voglia osservare, il prodotto, il prezzo o il profitto del reato stesso, giacché ottenuto in spregio alle regole costituite.

Il diritto è vendicativo: se forzato *in apicibus*, ricambia l’offesa non consentendo di essere rimesso in squadra nemmeno con opere di ingegneria interpretativa.

Quel che s’intende dire, in definitiva, è che a questa apparente stortura non si può porre rimedio rendendo deducibile quello che non può di per sé avere positiva dignità giuridica, e ciò al fine di considerare espressione di una capacità contributiva “effettiva” un profitto che, pur colpito dal prelievo per *factum principis*, non si può neanche considerare apprezzato favorevolmente dall’ordinamento e sul quale quel prelievo realizza, in verità, un’ablazione non contributiva ma punitiva, confiscatoria.

L’asimmetria che si osserva nella determinazione dell’imponibile non discende dall’irrilevanza assegnata ai costi. Piuttosto essa è conseguenza di una sorta di strabismo interpretativo, indotto da una lettura del comma 4 dell’art. 14 della legge del 1993 separata dalla rete dei principi che lo circonda.

Asimmetria solo parzialmente e improvvidamente mitigata dal d.l. n. 16 del 2012, convertito con legge n. 44 del medesimo anno, che, per un verso, ammette la deduzione dei costi per i

delitti colposi e per i reati contravvenzionali⁸; e, per un altro verso, ad escludere dalla tassazione i proventi percepiti dalla “cartiera” nei limiti in cui i correlati “costi” non sono deducibili dall’utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti⁹.

Queste disposizioni ho già avuto occasione di commentarle in termini fortemente critici, sicché non ritengo opportuno ripetere cose da tempo scritte¹⁰. Mi limito solo a ribadire il mio fermo convincimento della loro dubbia conformità costituzionale per motivi sostanzialmente identici a quelli fin qui rappresentati. Tutti di schietta derivazione giuridica.

5. Inerenza, capacità contributiva ed eguaglianza

Le obiezioni possibili non sono terminate. Infatti, si potrebbe tentare di recidere il legame tra costo e art. 2 Cost. invocando il criterio dell’inerenza e si potrebbe cercare di rivestire questo richiamo col manto costituzionale del principio di effettività della capacità contributiva e

8 Si prevede che “nella determinazione dei redditi di cui all’articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale il pubblico ministero abbia esercitato l’azione penale o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il decreto che dispone il giudizio ai sensi dell’articolo 424 del codice di procedura penale ovvero sentenza di non luogo a procedere ai sensi dell’articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall’articolo 157 del codice penale”.

9 Il comma 2 dell’art. 8 del d.l. n. 16 stabilisce che “ai fini dell’accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell’ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell’ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi”.

10 Se si vuole, Giovannini, *Costo e sanzione nel reddito d’impresa*, in Riv. dir. trib., 2002, I, 875 ss.; Id., *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in Rass. trib., 2011, 609 ss. e Id., *Proventi e costi di reato in generale nel diritto tributario*, in Trattato di diritto sanzionatorio tributario, diretto da A. Giovannini, vol. I, Milano, 2016, 915 ss.

del principio di eguaglianza.

Queste prospettazioni sono infondate. La regola dell'inerenza, anzitutto, non può radicare la trasformazione di un elemento economico in elemento rilevante per il diritto tributario¹¹. Un componente visto nella sua realtà originaria, infatti, può anche apparire inerente all'attività, ma questa valutazione cade nel nulla se non riferita ad elementi dapprima giudicati conformi al sistema e dunque preliminarmente elevati a fattispecie giuridica.

In altre parole, un conto è valutare un componente negativo per qualificarlo come fattispecie secondo il diritto, altro è sindacare la sua inerenza per stabilirne in concreto la deducibilità. Il primo passaggio consiste nel raffronto tra realtà pregiuridica e interessi protetti dal diritto e termina, appunto, con la qualificazione del singolo elemento o con la sua espulsione dalla dimensione legale; l'altro passaggio, invece, attiene all'interpretazione di profili causali di quell'elemento rispetto al programma imprenditoriale, interpretazione che in tanto può essere condotta in quanto la si riferisca ad un componente previamente assunto a fattispecie giuridica. Si tratta, perciò, di momenti ricostruttivi tra di loro infungibili ma legati in successione da un ideale vincolo cronologico.

Questa conclusione non può essere revocata in dubbio, a mio parere, neppure invocando il principio di effettività della capacità contributiva e il principio di uguaglianza. E' possibile, infatti, che l'esclusione dal reddito imponibile di un componente negativo non finisca affatto per calpestare quei principi e dunque per ledere il diritto del soggetto di essere tassato in ragione della sua "effettiva" attitudine alla contribuzione.

Il processo d'astrazione della realtà legale e quello d'interpretazione, anche in ambito tributario, si devono sempre conformare ai criteri di

razionalità e non contraddittorietà nella qualificazione dei fatti e degli effetti. Sicché, nella logica della dimensione della legalità, anche la capacità contributiva si deve rigorosamente ordinare a quei canoni, con la conseguenza che solo i fatti economici a essi conformi possono partecipare alla determinazione di siffatta capacità e solo i componenti negativi così caratterizzati possono produrre effetti favorevoli al contribuente.

A questo proposito è bene ribadire una scelta di fondo: l'art. 53 è norma che coagula principi scolpiti in altre previsioni costituzionali e in particolare negli artt. 2 e 3, e siccome il cordone della solidarietà in tanto insiste sul singolo in quanto legato ad interessi positivamente recepiti dalla legge, la ricostruzione della capacità contributiva non può essere svincolata da quel plesso di interessi. Anche la sua "misurazione" quantitativa, perciò, non può trascurarli, perché è proprio tramite la capacità contributiva che il dovere di concorrere alle spese pubbliche acquista concretezza e il dovere di solidarietà si traduce in obbligazione.

Pertanto, espungere elementi negativi estranei ai fini che la collettività ha assunto come propri o espungere quelli legati all'esercizio della funzione punitiva dello stato nei confronti di chi si è posto volutamente al di fuori del circuito legale, non viola né il principio di uguaglianza, né il principio di effettività della capacità contributiva, che è un *posterius* rispetto a quei fini e agli interessi che in positivo essi incarnano. Anzi, potrebbe essere vero il contrario: ammettere la deduzione potrebbe dar agio ad uno strappo insanabile del principio redistributivo e contraddire i principi di coerenza e non contraddittorietà, con conseguente, irreparabile violazione degli artt. 2 e 3 della Costituzione.

¹¹ Sul principio d'inerenza, da ultimo, per una ricostruzione approfondita e convincente, cfr. Vicini Ronchetti, *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Padova, 2016.

6. Causa esclusiva della spesa tra inerenza, prova ed “escapologia” fiscale

Vi è una questione ulteriore sulla quale è doveroso soffermarsi, anche perché la sua soluzione consente di apprezzare l’ulteriore elemento che, in positivo, consente di qualificare una spesa come costo deducibile.

Da qualche tempo si discute sulla deduzione di spese la cui inerenza all’attività d’impresa o di lavoro autonomo si dovrebbe confrontare con la congruità oppure si dovrebbe desumere dalle modalità di concreto utilizzo dei beni e servizi ai quali esse si riferiscono: abiti, pranzi o cene, regalie varie, gioielli, viaggi e molto altro ancora.

Sul punto è d’obbligo la chiarezza.

Iniziamo col dire che la causa della spesa deve essere esclusivamente rintracciabile nell’attività d’impresa o di lavoro autonomo. Ragionando su questo piano, ossia sul piano dell’esclusività secondo una valutazione ispirata a criteri di normalità, il problema perde natura sostanziale per assumere rilevanza solo a fini probatori: si tratta, cioè, di provare l’esclusiva riferibilità del costo all’attività.

Spostando il ragionamento sul piano della promiscuità del costo, ossia di spese sostenute per beni o servizi non necessariamente riferibili in modo esclusivo all’attività d’impresa, la prospettiva cambia radicalmente.

Qui la questione non è probatoria, ma è di assenza dell’esclusività della causa che, nel silenzio della legge, costituisce il solo parametro idoneo a determinare la deducibilità.

Anche in questo caso è la mappa dei principi costituzionali, nei termini già esaminati, ad indicare la strada da percorrere. In assenza di una determinazione normativa, non può essere la valutazione del singolo interprete a rovesciare sulla collettività oneri che, secondo l’*id quod plerumque accidit*, si devono ritenere sostenuti per esigenze personali.

In ipotesi come queste, selezione e bilanciamento degli interessi pubblici e privati possono essere effettuate solo dal legislatore, al quale soltanto spettano istituzionalmente siffatte funzioni. E’ il potere legislativo, non anche quelli amministrativo e giudiziario, che può comparare l’interesse privato a depurare il reddito di qualunque costo, anche solo parzialmente riferibile alla sua produzione, e l’interesse pubblico al non ribaltamento del costo stesso sulla collettività, se non nei limiti utili a soddisfare interessi che lo stesso potere legislativo decide di proteggere positivamente.

7. Segue: congruità, inerenza e abuso del diritto

Il problema della congruità dell’ammontare della spesa, alla quale si è fatto riferimento in apertura del paragrafo precedente, richiama alcuni profili or ora esaminati. Anch’esso, infatti, deve essere risolto alla luce dei principi generali, atteso che con il d.lgs. n. 147 del 2015 tale requisito è stato espunto dal testo unico delle imposte sui redditi (art. 108, co. 2).

Sul punto, com’è noto, giurisprudenza e dottrina si fronteggiano in schiere irriducibilmente contrapposte¹², che invece potrebbero forse incontrarsi inforcano nuove lenti interpretative.

E’ possibile che la questione della congruità possa essere affrontata nella prospettiva non già della dimensione quantitativa dell’inerenza o comunque della spesa, come invece si tende normalmente a fare, ma in quella dell’abuso del diritto. In tale prospettiva, invero, l’inerenza viene in considerazione come norma giuridica in senso proprio della quale è possibile abusare per conseguire vantaggi indebiti in contrasto con i principi dettata dall’art. 10-*bis* della legge n. 212 del 2000.

12 Cfr., anche per gli ampi riferimenti a dottrina e giurisprudenza, Vicini Ronchetti, op. cit., 234 ss.

La valutazione, pertanto, dovrebbe correre su un crinale diverso da quello normalmente calpestatto. Crinale che potrebbe consentire, da un lato, di rispettare le prerogative dell'imprenditore in punto di scelte aziendali ed economiche; dall'altro, di evitare vantaggi indebiti per scopi che l'art. 10-*bis* non ritiene meritevoli di tutela - antieconomicità o finalità extratributarie prevalenti perseguite con la determinazione assembleare sui compensi agli amministratori o con la determinazione degli organi amministrativi su sponsorizzazioni, spese di pubblicità, spese di rappresentanza e simili.

8. La nozione di costo in diritto tributario

Le cose dette fin qui consentono di rispondere alla domanda iniziale e chiudere la ricerca: cos'è il costo per il diritto tributario?

Il costo è la manifestazione di valore di un bene o servizio, nella misura finanziaria determina-

ta dalla legge, sostenuto per il perseguimento d'interessi connotati positivamente dall'ordinamento, funzionali ad un'attività d'impresa, di lavoro autonomo o ad altra attività, anche non in atto, lecita nell'oggetto e nel fine; interessi che trovano in siffatta attività causa esclusiva.

Se la causa non è esclusiva, ma somma a sé, secondo una valutazione ispirata all'*id quod plerumque accidit*, finalità ulteriori a quelle d'impresa o di lavoro autonomo, la qualificazione di tale manifestazione alla stregua di costo deducibile compete solo al legislatore, al quale è pure rimessa la scelta dell'indicazione del suo ammontare secondo criteri di ragionevolezza. Il contemperamento degli interessi pubblici e privati, in casi simili, infatti, è funzione esclusiva del potere legislativo e non anche di quello amministrativo o giudiziario.



Le associazioni sportive non riconosciute e il regime di responsabilità per i debiti tributari

di Maurizio Villani e Federica Attanasi

Avvocati Tributaristi

1. Premessa

Le associazioni sono enti costituiti da più persone per il raggiungimento di scopi ben definiti, di regola altruistici e ideali.

Sono due le grandi **tipologie di associazioni**:

- ✓ la prima, quella **riconosciuta** - che trova la propria disciplina generale negli artt. da 14 a 35 c.c. - è più impegnativa, perché garantisce benefici e un riconoscimento istituzionale. È caratterizzata dal possesso di personalità giuridica, che la rende entità diversa e autonoma rispetto agli associati. L'atto costitutivo ha, infatti, proprio la funzione di dar vita alla persona giuridica; lo statuto, invece, quale atto complementare al primo, ha lo scopo di regolarne l'ordinamento, l'amministrazione e il funzionamento. Nonostante questa materiale separazione entrambi formano un atto unitario. È, quindi, il tipo di associazione che ha chiesto ed ottenuto il riconoscimento ai fini del quale occorre dimostrare di avere

un patrimonio sufficiente al raggiungimento dello scopo e la costituzione con atto pubblico.

L'associazione riconosciuta, quindi, è un centro di imputazione di diritti e obblighi totalmente distinto dagli associati e ha anche piena autonomia patrimoniale. Questo vuol dire che i creditori dell'associazione possono rivalersi solo sul patrimonio di quest'ultima, senza intaccare il patrimonio del presidente o dei membri del consiglio direttivo. Queste Associazioni, infatti, ottengono, con il riconoscimento, la possibilità di avere la capacità di agire in proprio e quindi di acquisire autonomia patrimoniale; pertanto, nel caso in cui l'Associazione abbia contratto obbligazioni, la stessa risponderà esclusivamente con il proprio patrimonio. Ciò comporta un'autonomia patrimoniale perfetta tra il patrimonio dell'associazione e quello personale dei singoli associati, nonché degli altri soggetti. Gli associati risponderanno, quindi, delle sole obbligazioni dell'ente nei limiti della quota

associativa versata e degli ulteriori contributi elargiti e non potranno essere richiesti del pagamento dei debiti contratti dall'associazione dai creditori di quest'ultima. A loro volta, i creditori personali dei singoli associati, non potranno pretendere dall'associazione il soddisfacimento delle loro ragioni.

- ✓ la seconda, quella **non riconosciuta** - artt. 36 e segg. del codice civile - è la più agile e diffusa; è il tipo di associazione che non ha chiesto il riconoscimento o che non lo ha ottenuto. Rappresenta quindi un soggetto giuridico, distinto dai singoli associati che la compongono: ha, infatti, un proprio fondo comune (art. 37 c.c.), una propria organizzazione, regolata dagli accordi degli associati e, in mancanza, dalle norme dettate per le associazioni riconosciute se compatibili.

L'atto da cui nascono gli enti non riconosciuti è un contratto (atto costitutivo), definito "*plurilaterale con comunione di scopo*", mediante cui altri associati possono accedere anche in un momento successivo alla costituzione dello stesso. La costituzione di tale associazione non prevede particolari oneri di forma: né l'atto pubblico - rimanendo priva di personalità giuridica - né tanto meno l'atto scritto¹ - necessario soltanto relativamente a conferimenti del godimento di beni immobili o di altri diritti immobiliari per un tempo eccedente i nove anni.

La redazione e la registrazione - presso un qualsiasi ufficio dell'Agenzia dell'Entrate - dell'atto costitutivo e dello statuto segna la nascita dell'associazione²: in tal modo l'associazione è, infatti, regolarmente costituita e può beneficiare di tutte le agevolazioni fiscali o dei finanziamenti previsti dalla legge e dalla normativa tributaria a favore degli enti *no-profit*.

1 È comunque strettamente consigliabile l'atto scritto per tutelare giuridicamente gli associati, i terzi che interagiranno con l'ente e per poter godere di alcune agevolazioni fiscali.

2 Può, altresì, essere seguito dalla stesura dello statuto, non obbligatorio e derivante dalla libera pattuizione delle parti, che ne regola la vita e l'amministrazione.

Le Associazioni non riconosciute rispondono delle obbligazioni contratte sia con il proprio patrimonio - definito, non a caso, fondo comune³ - sia con i beni personali degli amministratori e di chi abbia agito in nome e per conto dell'Associazione. Invero, per eventuali debiti, risponde prima di tutto il patrimonio dell'associazione e, solo se questo non è sufficiente, rispondono il presidente e i membri del Consiglio Direttivo con il loro patrimonio.

Si assiste, quindi, in questo caso ad una discreta separazione tra il patrimonio dell'ente e quello dei suoi associati (c.d. autonomia patrimoniale imperfetta) in quanto per i debiti dell'ente risponde in primo luogo il fondo comune dell'associazione e poi coloro che hanno convenuto ed effettuato l'operazione in nome e per conto dell'ente.

Nei due casi si parla, pertanto, rispettivamente di **autonomia patrimoniale perfetta** per le Associazioni riconosciute e di **autonomia patrimoniale imperfetta** per le Associazioni non riconosciute. È chiaro, quindi, come l'effetto proprio del riconoscimento renda patrimonialmente autonomo l'Ente associativo per il fatto di limitare i propri obblighi al solo patrimonio dell'Associazione, pur avendo come elemento fondamentale una pluralità di persone, distinguendosi dagli Enti non riconosciuti in cui invece la stessa pluralità di persone risponde in termini patrimoniali personalmente e solidalmente delle obbligazioni assunte.⁴

La differenza tra le due categorie sta, quindi, nella modalità di costituzione, nel riconoscimento o meno della personalità giuridica e nel livello di responsabilità degli amministratori⁵.

3 Il FONDO COMUNE è costituito dai contributi degli associati, dai beni acquistati mediante tali contributi e da tutti gli altri beni pervenuti all'associazione. Il fondo comune non può essere diviso sino a quando l'ente è in vita. Finché dura l'associazione, i singoli associati non possono chiedere la divisione del fondo comune e, ove recedano o siano esclusi, non possono chiedere la restituzione della quota associativa e dei contributi versati.

4 Cfr. Luca Degani, "Associazioni riconosciute e non riconosciute", in www.ciessevi.org

5 Cfr. Avv. N. Ferrante, "Associazioni riconosciute e non"

Le associazioni, riconosciute e non riconosciute, possono poi avere ulteriori caratteristiche, che le qualificano dal punto di vista delle attività, come, ad esempio, essere sportive dilettantistiche, onlus, di promozione sociale, di volontariato.

Ciò posto, più nel dettaglio, oggetto del presente elaborato saranno le associazioni sportive non riconosciute e gli eventuali profili di responsabilità fiscale del presidente e del legale rappresentante.

2. Le Associazioni sportive dilettantistiche (A.S.D.) non riconosciute

Le **associazioni sportive** si suddividono in tre categorie:

- ✓ le associazioni sportive dilettantistiche senza personalità giuridica;
- ✓ le associazioni sportive dilettantistiche con personalità giuridica;
- ✓ le società sportive dilettantistiche costituite nella forma di società di capitali e di società cooperative.

Un'A.S.D. rappresenta un'organizzazione di più persone che decidono di associarsi stabilmente per realizzare un interesse comune, consistente nella **gestione di una o più attività sportive, senza scopo di lucro e per finalità di natura ideale**, cioè praticate in forma dilettantistica. Rappresenta la forma di associazionismo più elementare e più utilizzata dagli enti che svolgono attività sportiva dilettantistica. Ha una gestione amministrativa e contabile snella. Di fatto, è quella giudicata dall'Amministrazione finanziaria ad alto rischio di evasione in quanto si tratta talvolta di uno schermo per nascondere l'interposizione in una reale attività commerciale.

Come suddetto, in questa sede, sarà oggetto di un'analisi più approfondita, l'associazione sportiva dilettantistica non riconosciuta. Occorre chiarire che nella maggior parte dei casi, infatti, anche le associazioni sportive non riconosciute ricorrono alla redazione dell'Atto costitutivo e dello Statuto - che è opportuno registrare presso l'Ufficio del Registro dell'Agenzia delle Entrate per ottenere il codice fiscale, tramite il modello AA5/6 - necessario per operare e avere relazioni con altri enti, associazioni o individui.

Inoltre, quando l'associazione intende effettuare attività commerciale (non prevalente) è tenuta anche ad aprire la partita IVA tramite il modello AA7/10. Nei casi in cui, invece, si intenda sfruttare tutte le agevolazioni fiscali previste dalla normativa in materia, è necessaria la presentazione del modello *EAS* ovvero quel modello che consente di trasmettere all'Agenzia delle Entrate tutti i dati e le informazioni rilevanti ai fini fiscali.

Per le associazioni sportive dilettantistiche i libri contabili e sociali non sono obbligatori. Tuttavia, la loro corretta tenuta è molto utile sia nei rapporti interni, che in quelli esterni, poiché consente di mettere nero su bianco tutti gli aspetti fondamentali della vita associativa. In linea di principio si ritiene debbano essere tenuti:

1. il libro soci;
2. il libro del consiglio direttivo.

Non bisogna dimenticare che, per ottenere lo *status* di "associazione o società sportiva" e per poter ottenere il beneficio delle agevolazioni fiscali, è obbligatoria l'iscrizione nell'apposito Registro nazionale tenuto dal CONI, che è l'organismo che organizza e promuove lo sport a livello nazionale. Il CONI provvede a trasmettere, ogni anno, all'Agenzia delle entrate, un elenco delle associazioni e delle società iscritte al Registro.

3. La responsabilità degli amministratori e del presidente di una associazione non riconosciuta a seguito di accertamenti tributari: *ex multis* Cass. Civ. sent. nn. 16344/2008; 19486/2009; 20485/13, 12473/2015.

Come per qualsiasi altro soggetto giuridico, anche la vita di un'associazione sportiva dilettantistica è composta da innumerevoli rapporti con terzi, forieri di una quantità di contratti che sono fonte di obbligazioni di varia natura. Trattandosi di una forma associativa, si pone, quindi, il problema di chi sia la responsabilità di tali obbligazioni e su chi ricadano le conseguenze in caso di inadempienza o risvolti negativi.

La questione della responsabilità per i fatti compiuti dall'associazione è, infatti, particolarmente rilevante soprattutto per i soggetti legati alle associazioni sportive non riconosciute, i quali potrebbero essere chiamati a rispondere personalmente (e con il loro patrimonio) delle inadempienze dell'ente, mentre per le società sportive - o, comunque, per le associazioni riconosciute o con personalità giuridica - le conseguenze della responsabilità sono limitate al patrimonio sociale e, quindi, non si pone il problema di una responsabilità personale dei rappresentanti delle stesse⁶.

Orbene, in ordine alla responsabilità delle persone fisiche e alle attività gestorie concretamente svolte in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta, è opportuno ribadire che i soggetti che hanno agito in nome e per conto della medesima sono responsabili personalmente e solidalmente con l'ente degli obblighi o di eventuali debiti contratti con i terzi, indipendentemente dal fatto che siano titolari di cariche sociali.

Come già rilevato, infatti, l'associazione non riconosciuta, anche se sfornita di personalità giuridica, è tuttavia considerata dall'ordinamento

come centro di imputazione di interessi e di rapporti giuridici.

Ciò posto, semplificando, laddove non vi sia una responsabilità da fatto illecito, la responsabilità dell'associazione è di tipo contrattuale, laddove per contrattuale non si intende quella nascente dalla sottoscrizione di un contratto, ma, più semplicemente, quella derivante dall'assunzione di un qualsiasi tipo di obbligazione verso un terzo.

Più specificamente, in caso di inadempimento, l'art. 38 c.c. prevede che:

<< Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune.

Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente [1292 ss.] le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione >>.

Ebbene, è evidente che questa forma di responsabilità solidale e personale degli associati che concretamente svolgono attività negoziale per conto dell'associazione, risponde ad un'esigenza di tutela dei terzi/creditori che entrano in contatto con l'associazione stessa: infatti, la mancanza di ogni forma di controllo e di pubblicità impedisce agli stessi di verificarne l'effettiva consistenza patrimoniale. Invero, *<< (...) la ratio della previsione di una responsabilità personale e solidale, in aggiunta a quella del fondo comune, delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, è volta a temperare proprio l'assenza di un sistema di pubblicità legale riguardante il patrimonio dell'ente, con le esigenze di tutela dei creditori che abbiano fatto affidamento sulla solvibilità e sul patrimonio di dette persone (...) >>.* (Corte di Cassazione, Ordinanza n. 12473/2015).

Conseguentemente, i terzi che abbiano subito un qualunque tipo di danno quale conseguenza diretta dell'inadempimento dell'associazione, potranno soddisfare le proprie pretese rivolgendosi sia al patrimonio dell'associazione,

⁶ Cfr. Dott.ssa Elena Cappellini "La Responsabilità Civile dei Presidenti di una A.S.D.", in www.fiscocsen.it

che alle “*persone che hanno agito in nome e per conto dell’associazione*”, i quali rispondono in via personale ed illimitata col proprio patrimonio.

Si deve precisare, però, che la responsabilità di chi ha agito per l’associazione è accessoria e concorre con quella dell’ente, con la conseguenza che può essere utilizzata dal terzo, in via solidale, solo se sussiste la responsabilità dell’associazione stessa. Tale responsabilità personale e solidale si configura non come un debito proprio, ma come una forma di fideiussione *ex lege* disposta a tutela dei terzi che possono ignorare la consistenza economica del fondo comune e fare affidamento sulla solvibilità di chi ha negoziato con loro. Invero, come chiarito dalla suprema Corte di Cassazione con la pronuncia n. 12473/2015 << (...) *tale responsabilità non concerne, neppure in parte, un debito proprio dell’associato, ma ha carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell’associazione, con la conseguenza che l’obbligazione, avente natura solidale, di colui che ha agito per essa è inquadrabile fra quelle di garanzia “ex lege”, assimilabili alla fideiussione (cfr., ex plurimis, Cass. 25748/08, 29733/11)>>.*

Alla luce di tanto, è di fondamentale importanza cercare di capire più nel dettaglio in quali casi e quali soggetti siano chiamati a rispondere di tale responsabilità in via solidale con l’ente.

Invero, è fondamentale chiarire se l’art. 38 c.c. faccia riferimento esclusivamente al Presidente o al legale rappresentante o anche agli altri protagonisti della vita associativa.

Invero, i rappresentanti operano sulla base di un rapporto di “immedesimazione organica” che li lega all’associazione in modo tale che ogni atto da loro compiuto in nome e per conto dell’associazione venga ad essa immediatamente imputato. La Corte di Cassazione, infatti, ha avuto modo di approfondire proprio il tema della responsabilità personale degli amministratori prevista dall’art.38 del codice civile e, di

fatto, ha assolutamente negato l’automatismo della responsabilità del presidente e del rappresentante legale.⁷ È pacifico, infatti, che soggetti diversi dal presidente, possano svolgere in virtù di mandato o di altro rapporto interno - verbali direttivo, procura, delega, dipendente ecc. - attività riferibile all’associazione e quindi contrarre obbligazioni di cui sia chiamato a rispondere il mandante (Presidente) e attraverso costoro l’associazione stessa in base al disposto dell’art. 38 c.c, I co..

Invero, in ordine al tema d’indagine correlato alla responsabilità del soggetto che ha agito in nome e per conto dell’associazione non riconosciuta, si è ormai stratificata una giurisprudenza della Cassazione la quale ha chiarito che la responsabilità personale e solidale, prevista dall’art. 38 c.c., di colui che ha agito in nome e per conto dell’associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell’associazione stessa, bensì all’attività negoziale concretamente svolta per suo conto e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra l’ente ed i terzi. Le responsabilità per le operazioni compiute per conto dell’associazione sono attribuite solo verso coloro che in concreto abbiano agito in nome di essa. Si deduce, quindi, che la responsabilità del presidente non derivi in via automatica dalla sua carica e non sussista laddove le obbligazioni siano state contratte da altri soggetti che abbiano agito in via autonoma.

Più specificamente, la Corte di Cassazione con la sentenza n.19486/2009 ha chiarito che <<*La responsabilità personale e solidale, prevista dall’art. 38 c.c., di colui che agisce in nome e per conto dell’associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell’associazione, bensì all’attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa e i terzi. Tale responsabilità*

⁷ Cfr. Dott.ssa Elena Cappellini “*La Responsabilità Civile dei Presidenti di una A.S.D.*”, in www.fiscocsen.it

non concerne, neppure in parte, un debito proprio dell'associato, ma ha carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell'associazione stessa, con la conseguenza che l'obbligazione, avente natura solidale, di colui che ha agito per essa è inquadrabile fra quelle di garanzia ex lege, ne consegue, altresì, che chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione, (cass, civ. sentt. nn. 5089 del 1998, n. 8919 del 2004), non essendo sufficiente la sola prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente" (cfr., ex multis, Cass. civ. sentt. nn. 2471 del 2000, 26290 del 2007 e n. 257- 48 del 2008) >>.

In buona sostanza, gli ermellini, hanno voluto cristallizzare il principio secondo il quale, nelle associazioni non riconosciute, la responsabilità personale e solidale prevista dall'art. 38 cod. civ. di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione, non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per suo conto. Principio che, secondo il costante insegnamento della Suprema Corte (v. C. Cass. 16344/08), si applica anche ai debiti di natura tributaria.

Invero, "(...) Il principio suesposto, in riferimento alla responsabilità solidale, ex articolo 38 c.c., di coloro che agiscono in nome per conto dell'associazione non riconosciuta, ponendo in essere, a prescindere dalla rappresentanza formale dell'ente, la concreta attività negoziale riferibile all'associazione stessa, e' stato - di poi - ritenuto da questa Corte applicabile anche ai debiti di natura tributaria (v. Cass. 16344/08, 19486/09), pur senza trascurare, tuttavia, una caratteristica fondamentale che connota siffatte obbligazioni. Si è - per vero - rilevato, in proposito, che il principio in questione non esclude, peraltro, che per i debiti d'imposta, i quali non sorgono su base negoziale, ma "ex lege" al verificarsi del relativo presupposto, sia chiamato a rispondere solidalmente, tanto per le sanzioni

pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, il soggetto che, in forza del ruolo rivestito, abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo considerato. Ciò nondimeno, il richiamo all'effettività dell'ingerenza - implicito nel riferimento all'aver "agito in nome e per conto dell'associazione", contenuto nell'articolo 38 c.c. - vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto investito di cariche sociali alle sole obbligazioni che siano concretamente insorte nel periodo di relativa investitura - Cass. n. 5746/07". (Corte di Cassazione, Ordinanza n. 12473/2015).

Pertanto, ai fini della responsabilità del rappresentante di un'associazione non riconosciuta, non rileva la carica rivestita al momento dei fatti, bensì l'attività negoziale posta in essere e la circostanza che i terzi abbiano fatto affidamento sulla sua solvibilità e sul suo patrimonio.

Nello stesso senso, i giudici di legittimità, si sono espressi anche attraverso le recenti sentenze nn. 20485/13, 12473/2015.

Per la sezione specializzata della Suprema Corte, quindi, la responsabilità personale e solidale prevista dall'art. 38 c.c., non è collegata alla titolarità formale della rappresentanza dell'ente, ma si fonda sull'attività concretamente svolta dalla persona che ha agito. Nel merito della questione va, quindi, puntualizzato che l'articolo 38 del c.c. non qualifica in via diretta la responsabilità in capo al presidente o rappresentante legale dell'associazione, ma mira ad identificare sempre e comunque «chi agisce in nome e per conto dell'associazione».

Per cui anche se, in linea di principio, le persone che possono giuridicamente spendere il nome dell'ente sono il presidente e in alcuni casi il consiglio direttivo, in relazione ai singoli casi concreti l'attribuzione di responsabilità potrà non sempre essere così chiara e immediata e finire con il coinvolgere anche altri attori della vita associativa.

Ne consegue, che per affermare la responsabi-

tà personale e solidale del rappresentante legale di un'associazione non riconosciuta, da parte dell'ente impositore, non è sufficiente rinviare alla carica sociale rivestita dal soggetto, ma occorre accertare l'avvenuto svolgimento di atti concreti di gestione e di definizione dei rapporti tributari (Cass. civ., sez. trib., 17 giugno 2008, n. 16344; 10 settembre 2009, n. 19488 e n. 19486).

Pertanto, sul piano processuale, posta l'insufficienza della sola prova della carica rivestita da un soggetto all'interno dell'ente (Cass. civ., sez. lav., 4 marzo 2000, n. 2471; sez. III, 14 dicembre 2007, n. 26290 e 24 ottobre 2008, n. 25748), l'onere della prova dell'effettivo compimento di atti di gestione incombe sull'ente impositore (Cass. civ., sez. trib., 10 settembre 2009, n. 19486; Comm. trib. prov., Ancona, sez. II, 20 aprile 2015, n. 487; Comm. trib. reg., Genova,

9 febbraio 2015, n. 185; Comm. trib. prov., Cremona, 4 marzo 2014, n. 65; Comm. trib. prov., Reggio Emilia, 23 ottobre 2013, n. 191); infatti, chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione, non essendo sufficiente la prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente.

Ciò posto, secondo i giudici di legittimità, la dimostrazione dell'assunzione di un ruolo rappresentativo o gestorio dell'ente ovvero della mera titolarità della carica, non è di per sé sufficiente a fondare la responsabilità patrimoniale personale di cui all'art. 38 c.c., richiedendosi a tal fine la prova, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che chi venga richiesto del pagamento abbia svolto concreta attività negoziale in nome e per conto dell'associazione stessa.



Il “super” ed “iper” ammortamento: i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017

di Patrik Angelone
Dottore Commercialista

Premessa

L’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 4/E del 30/03/2017 avente ad oggetto: << *Industria 4.0 – Articolo 1, commi da 8 a 13 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 – Proroga, con modificazioni, della disciplina del c.d. “super ammortamento” e introduzione del c.d. “iper ammortamento”* >> si pone l’obiettivo di fornire chiarimenti interpretativi (la cui valenza è puramente indicativa¹) in relazione alle fattispecie di applicazione della proroga normativa.

Si tratta di una circolare corposa, di circa 100 pagine, suddivisa in tre parti:

1. Il Piano nazionale industria 4.0;
2. Chiarimenti fiscali in merito al c.d. “super

ammortamento” e al c.d. “iper ammortamento”;

3. Linee guida tecniche all’articolo 1, commi da 9 a 11 della legge n. 232 del 2016.

Linee di intervento

La misura agevolativa del c.d. super ammortamento, originariamente introdotta dalla legge 208/2015 (Legge di stabilità 2016) viene estesa dal Legislatore, salve alcune differenze, anche per gli investimenti effettuati entro il 31/12/2017, oppure entro il 30/06/2018 a determinate condizioni. Seguendo l’impostazione della Circolare n. 4/E e la precedente circolare dell’Amministrazione finanziaria n. 23/E del 2016, tratteremo le differenze della proroga per gli anni 2017 e 2018 e anche alcune peculiarità utili per gli adempimenti dichiarativi e per il calcolo della convenienza fiscale. Concluderemo l’articolo con alcune considerazioni riguardando gli investimenti non agevolabili.

¹ Anche in caso di chiarimenti dottrinalmente corretti, è bene ricordare che la valenza delle interpretazioni dell’Agenzia delle Entrate è relativa e relegata ad un piano di puro confronto senza alcuna valenza normativa a parte eventuali posizioni di maggior favore del contribuente, in caso di applicazione di sanzioni tributarie.

1. Il “nuovo” super ammortamento

*I soggetti beneficiari*²

Destinatari del super-ammortamento sono i titolari di reddito di impresa e gli esercenti arti e professioni. In relazione a questi ultimi soggetti, la disciplina si applica anche agli esercenti l'attività di lavoro autonomo in forma associata, ai sensi dell'art. 53, comma 1, del T.U.I.R.

Possono fruire dell'agevolazione anche i soggetti rientranti nel c.d. regime di vantaggio ex art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98/2011, mentre sono escluse le persone fisiche che applicano il c.d. regime forfettario ai sensi dell'art. 1, commi da 54 a 58, della Legge di stabilità 2015. Sono altresì escluse le imprese marittime rientranti nel regime di cui agli artt. 155 – 161 del T.U.I.R. (c.d. *tonnage tax*) in quanto, come per i “forfettari”, determinano il reddito in modo forfettario. Rientrano, invece, le imprese marittime che hanno optato per l'opzione di cui all'art. 155 del T.U.I.R. ma limitatamente alle attività non agevolate.

Possono fruire del beneficio anche agli enti non commerciali con esclusivo riferimento, però, agli investimenti agevolabili sostenuti in relazione alle attività commerciali eventualmente esercitate. Con la Circolare 4/E si conferma la fruibilità anche da parte di soggetti non residenti, tuttavia operanti nel territorio dello Stato tramite stabile organizzazione.

Ulteriori chiarimenti, poi, sono stati fatti in merito alle imprese legate da contratti di rete, distinguendo la fattispecie “rete-contratto” da quella “rete-soggetto”.

Tale differenziazione comporta, in caso di “rete-contratto”, la fruizione dell'agevolazione pro-quota per tutte le imprese - nel caso di impresa che operi con veste di mandato con rap-

presentanza - oppure alla singola impresa (nel caso in cui non vi sia alcun mandato con rappresentanza), o ancora la fruizione dell'agevolazione direttamente al soggetto registrato nella sezione ordinaria del registro delle imprese, nel caso di “rete-soggetto”.

*Investimenti agevolabili e non*³

Ai fini dell'agevolabilità dei beni, tre requisiti vengono richiesti: la strumentalità, la materialità⁴ e la novità.

Come chiarito dal Legislatore e confermato dall'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, l'agevolazione spetta unicamente per i beni strumentali materiali nuovi.

Il requisito della strumentalità attiene, secondo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, alla capacità dei beni ad avere un uso durevole e ad essere idonei a concorrere al processo produttivo di chi realizza l'investimento.

Per quanto riguarda il requisito della territorialità si rimanda ai requisiti necessari per considerare l'ammortamento quale costo deducibile dal reddito d'impresa secondo le norme T.U.I.R..⁵

Per quanto attiene alla materialità, la circolare ricorda che il super ammortamento è destinato esclusivamente ai beni materiali. Per i beni immateriali, nell'ottica del piano industria 4.0, è stata prevista la specifica agevolazione dell'iper ammortamento.

Con riguardo alla novità, infine, si intendono agevolabili esclusivamente gli investimenti in beni che non siano stati in alcun modo già utilizzati, salvo che il precedente utilizzo non sia

2 Circolare n. 4/E del 30/03/2017 dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa – Ministero delle Finanze, pagg. 17 -24.

3 Circolare n. 4/E del 30/03/2017 dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa – Ministero delle Finanze, pagg. 25 -30.

4 Oltre all'iper ammortamento, è prevista una deroga al requisito di materialità, che verrà trattata nei successivi paragrafi.

5 Circolare n. 4/E del 30/03/2017 dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa – Ministero delle Finanze, pag. 29.

stato effettuato per scopi dimostrativi che però non hanno determinato l'utilizzo e l'usura del bene - ad esempio non sono agevolabili le vetture usate come prova.

Per quanto attiene ai beni complessi, è stata ammessa la deduzione di beni usati a patto che non siano prevalenti rispetto al nuovo bene complesso realizzato.

In caso di comodato, invece, per dedurre l'ammortamento e quindi anche le agevolazioni connesse, spetterà all'impresa dimostrare (soprattutto se a titolo gratuito) l'utilità di tale bene anche se affidato in comodato a terzi - ad es. l'utilità collegata al consolidamento dei rapporti commerciali, alla diffusione sul mercato dei prodotti, ecc...⁶

Concludiamo la rassegna degli investimenti agevolabili con la casistica delle aziende condotte in affitto o in usufrutto. Come indicato anche nella Circolare n 23/E del 2016, l'agevolazione ricade sul soggetto su cui ricade l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni.⁷

Gli investimenti non agevolabili saranno trattati direttamente nelle conclusioni.

Modalità di "entrata in possesso" dei beni agevolabili

I beni rientranti nell'agevolazione del super-ammortamento possono essere acquisiti in proprietà, realizzati in economia oppure presi in *leasing*.

In caso di beni realizzati in economia, bisogna individuare i parametri necessari per la valorizzazione dell'immobilizzazione ed i costi riconosciuti.

Per quanto attiene ai costi riconosciuti, la Cir-

colare li elenca a pagina 32.

Per quanto riguarda al periodo temporale, sono agevolabili non solo i beni realizzati i cui lavori sono iniziati nel corso del periodo agevolato ma anche quelli iniziati in precedenza ma solamente per la parte rientrante nel periodo agevolabile. Nel caso in cui tali beni si realizzino mediante contratti di appalto a terzi, si deve rispettare il criterio di competenza del costo così come individuato dall'art. 109 del T.U.I.R. e in base all'art. 1666 del Codice Civile.

Per quanto attiene ai beni acquistati in proprietà è sufficiente che abbiano i requisiti di novità, strumentalità e materialità e che entrino nella proprietà dell'azienda nell'arco temporale agevolabile.

Per quanto attiene ai beni acquisiti tramite *leasing*, per evitare discriminazioni, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare in esame, ritiene che entro il 31/12/2017 debbano coesistere i seguenti requisiti:

- ✓ Sia sottoscritto da entrambe le parti il contratto di *leasing*;
- ✓ Sia avvenuto il pagamento di un maxi-canone nella misura di almeno il 20% della quota capitale complessivamente dovuta al locatore.

Modalità di fruizione del beneficio

La deduzione⁸ opera in via extra-contabile (mediante apposita variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi, da indicare al rigo RF 55 del Modello UNICO REDDITI 2017), dovendosi considerare, ai fini della sua quantificazione, come base di calcolo:

- ✓ in relazione all'ammortamento dei beni in proprietà, i coefficienti stabiliti nel D.M. 31 dicembre del 1988, ridotti alla metà, ex

⁶ Circolare n. 4/E del 30/03/2017 dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa – Ministero delle Finanze, pag. 26.

⁷ Super-ammortamenti: l'Agenzia chiarisce la proroga e l'ampliamento dell'agevolazione di Giovanni Formica e Francesca Aliberti (in "il fisco" n. 18 del 2017, pag. 1-1731)

⁸ Circolare n. 4/E del 30/03/2017 dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa – Ministero delle Finanze, pagg. 63 - 71.

art. 102 del T.U.I.R., per il primo esercizio;

- ✓ in relazione ai beni in *leasing*, le regole fiscali dettate dall'art. 102, comma 7, del T.U.I.R., il quale sancisce la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente di cui al citato D.M. 31 dicembre 1988.

L'eventuale fruizione della maggiorazione in misura inferiore al limite massimo consentito non può essere recuperata nei successivi periodi di imposta, salva la facoltà di recupero mediante presentazione di dichiarazione integrativa a favore nei termini di legge.

Il super ammortamento per i beni immateriali⁹

Al fine di incentivare lo sviluppo dell'innovazione, il legislatore della Legge di bilancio 2017 ha esteso, a determinate condizioni, la maggiorazione fiscale, anche ad alcune tipologie di beni immateriali.

La Legge di bilancio 2017 ha infatti previsto, per i soli titolari di reddito d'impresa, una specifica maggiorazione del 40%, in relazione alle quote di ammortamento e ai canoni di *leasing*, sul costo d'acquisto di beni materiali strumentali nuovi, funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0" delle imprese.

I beni immateriali agevolabili sono quelli indicati nell'Allegato B alla Legge di bilancio 2017, vale a dire *software*, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni connessi ad investimenti in beni materiali "Industria 4.0".

La terza sezione della circolare n. 4/E/2017 contiene, peraltro, le specifiche tecniche utili ai fini dell'individuazione di tali beni, ferma restando la possibilità, per i soggetti interessati,

di richiedere apposito parere al Ministero dello Sviluppo economico.

Sul piano temporale, gli investimenti devono essere stati effettuati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2017, ovvero fino al 30 giugno 2018, purché entro fine 2017, il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento in acconto di almeno il 20%.

Per la riconducibilità a detto arco temporale, in relazione ai casi di acquisto in proprietà e *leasing*, nonché mediante contratto di appalto e costruzione in economia, si rinvia a quanto osservato in precedenza.

In aggiunta a ciò, è necessario, però, specificare che - come per i beni interessati dall'iper-ammortamento - anche per gli intangibile oggetto della maggiorazione in commento del 40%, la fruizione del beneficio è, comunque, subordinata all'avvenuta verifica del requisito di "interconnessione" al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

A tal proposito, è necessario che l'impresa produca una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del legale rappresentante resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000.

2. Il "nuovo" iper ammortamento

Quanto detto per il super ammortamento per i beni immateriali vale anche per l'iper ammortamento, ma con alcune differenze. Sia per super che per iper-ammortamenti, non è necessario che gli acquisti siano destinati a strutture site in Italia, bastando che, per i beni acquistati, i relativi ammortamenti concorrano alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia.

I beni sui quali spetta l'iper-ammortamento sono esclusivamente quelli individuati nell'allegato A, annesso alla Legge di bilancio 2017, a condizione che siano interconnessi al sistema

⁹ Circolare n. 4/E del 30/03/2017 dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa - Ministero delle Finanze, pagg. 47 - 54.

aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Trattasi, in particolare, di beni ad alto contenuto tecnologico riconducibili, essenzialmente, a tre categorie:

- ✓ beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti;
- ✓ sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- ✓ dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica "4.0".¹⁰

3. Conclusioni

La Legge di bilancio 2017 ha prorogato le agevolazioni dei super ammortamenti con alcune modifiche (sia di integrazione che di limitazione). Viene previsto anche un intervento aggiuntivo collegato allo sviluppo del Piano industria 4.0, ovvero l'iper-ammortamento.

Da un certo punto di vista può essere visto come un'apprezzabile misura di incentivo al perseguimento del Piano industria 4.0.

Interessante appare anche lo sforzo interpretativo analitico compiuto dall'Agenzia delle Entrate, che favorisce la certezza del quadro normativo.

Una personale critica può riguardare i parametri utilizzati per la valutazione degli investimenti non agevolabili ed in particolare il richiamo al requisito di strumentalità.

A parere dello scrivente, infatti, non pare equo e neppure rispettoso dei diritti garantiti che il richiamo alla strumentalità sia fatto con riferimento agli articoli del T.U.I.R. (come ad esempio l'art. 164) in cui vengono individuati fiscalmente delle presunzioni legali che spesso non sono espressione della reale strumentalità civile del bene.

Sarebbe stato opportuno, collegare l'agevolazione ai parametri civilistici contenuti nel bilancio che per norma deve rappresentare la situazione veritiera, corretta e chiara del patrimonio e del risultato economico aziendale.

In questo caso, pur mantenendo (anche qui si potrebbero avanzare opinioni discordanti) i limiti di deducibilità presenti nel T.U.I.R., si sarebbe potuta temperare l'esigenza fiscale ma anche quella civile di imprese che in bilancio sostengono una strumentalità differente di un determinato bene.

Si può fare l'esempio delle vetture utilizzate da agenti e rappresentanti.

Sempre con riguardo ai beni non rientranti nelle agevolazioni, la Legge di bilancio 2017 esclude dal proprio ambito applicativo oggettivo, i beni materiali indicati nell'allegato 3 alla Legge di stabilità 2016, i fabbricati e le costruzioni e, infine, i beni materiali strumentali per i quali i relativi decreti ministeriali prevedano coefficienti d'ammortamento inferiori al 6,5%.

¹⁰ Circolare n. 4/E del 30/03/2017 dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa – Ministero delle Finanze, pagg. 54 - 58.



Stabile organizzazione occulta, *work in progress*

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Il Senato è al lavoro per cercare di regolamentare le Stabili Organizzazioni Occulte in Italia delle OTT. Occorre, però, capire l'utilità concreta di una normativa in conflitto con le disposizioni delle Convenzioni internazionali che, in caso di conflitto, prevalgono rispetto alla legge nazionale.

Come noto, la Stabile Organizzazione (SO), o *Permanent Establishment (PE)*, collega a uno Stato il reddito che deriva da un'attività economica svolta sul suo territorio da parte di un'impresa non residente. A livello internazionale la PE è individuata dall'art. 5 dei Modelli Convenzionali OCSE e ONU; mentre, nell'Ordinamento tributario interno, la SO è definita nel TUIR dall'art. 162 - ovviamente, ai soli fini delle imposte dirette, atteso che per l'IVA occorre sempre rifarsi alla normativa comunitaria, gerarchicamente sovraordinata - e tassata in base all'art. 23.

Più nel dettaglio, sotto un profilo internazionale, i modelli convenzionali elencano una serie di casi in cui si configura sempre una SO, e altret-

tante ipotesi al ricorrere delle quali, viceversa, non è mai ipotizzabile una SO. Senonché, poi, il Piano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) di matrice OCSE/G20, è intervenuto dettando alcune importanti raccomandazioni nell'*Action 7 (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status)*, da leggersi – per quanto qui ci interessa – di concerto con l'*Action 1 (Digital Economy)*, nel rispetto della visione olistica del Piano, al fine di prevenire possibili usi distorti della normativa e scongiurare il perpetrarsi di ipotesi elusive internazionali, tramite le usuali "*Harmful Tax Practices*" (*Action 5 – BEPS*), attuate in special modo dalle multinazionali del Web (Amazon, Apple, Google, Facebook, Microsoft, complessivamente

indicate con l'acronimo: OTT – *Over The Top*).

E', d'altronde, un fatto notorio, che gli intangibile *assets* rappresentanti il grosso dei profitti di tali aziende, per loro stessa natura, possono facilmente essere "delocalizzati" (*profit shifting*) in Paesi a bassa fiscalità, causando una diminuzione della base imponibile (*base erosion*) negli effettivi Stati in cui sono invece concretamente prodotti.

In particolare, per quanto attiene alle SO, l'OCSE, nelle Linee Guida dettate già nel 2010, aveva precisato che, determinare il reddito da attribuire alla SO, implica il calcolo dei profitti (o delle perdite) derivanti da tutte le attività, incluse le transazioni con parti indipendenti, con parti correlate e con le altre parti dell'impresa:

"...from all its activities, including transactions with other unrelated enterprises, transactions with related enterprises, and dealings with other parts of the enterprise".

Il metodo di analisi suggerito dall'OCSE – come noto – è il c. d. *"functionally separate entity approach"*, il quale presuppone un esame in due distinti *step*:

- ✓ Nel primo *step*, si tratta la SO come un'entità separata e indipendente
- ✓ Nel secondo *step*, si determina il reddito di tale entità separata e indipendente sulla base di un'analisi di comparabilità

Il risultato derivante dai suddetti due *step* consente di effettuare il calcolo dei profitti (o delle perdite) della SO in esame.

Più di recente, l'OCSE, oltre a evidenziare le anomalie connesse con la *"PE" Commissionaire*, ha, poi, allertato i Paesi membri circa le seguenti principali problematiche derivanti dalle SO:

- ✓ *Disregarded Branch Structures* (strutture di SO disattese)
- ✓ *Diverted Branch Payments* (pagamenti delle SO dirottati)

- ✓ *Deemed Branch Payments* (pagamenti delle SO presunti)
- ✓ *DD (Double Deduction) Branch Payments* (doppia deduzione dei pagamenti delle SO)
- ✓ *Imported Branch Mismatches* (disallineamenti importati dalle SO)

Il *focus*, peraltro, che si vuole evidenziare nella presente sede, concerne quella carenza normativa che di fatto consente di operare in Paesi a elevata imposizione tributaria (come, per l'appunto, il nostro), tramite una Stabile Organizzazione Occulta (SOO), ossia quell'entità economica che non risulta, a termini di legge, configurare una SO in senso proprio, così sottraendo i redditi ivi prodotti alla correlata tassazione secondo un corretto approccio di nesso/inerenza (*Nexus Approach*). E con l'aggravante che, spesso, tale materia imponibile finisce per sfuggire anche al Fisco della nazione in cui risulta residente la casa-madre.

Come pocanzi accennato, sotto il profilo della normativa nazionale, la SO è individuata dall'art. 162 del TUIR, il quale, in sostanza, replica la previsione di cui all'art. 5 dell'*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*. In proposito al confronto tra normativa internazionale e nazionale, appare doveroso segnalare solo il seguente "mismatch": relativamente alle SO costituite da cantieri di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero dall'esercizio di attività di supervisione a essi connesse, il modello OCSE (art. 5, par. 3) richiede che l'attività ivi svolta duri più di 12 mesi; mentre la norma nazionale prevede il superamento di un periodo di 3 mesi (art. 162, comma 3).

Ovviamente, in caso di conflitto, la norma convenzionale prevale su quella interna; *ergo*, occorrerà sempre verificare cosa stabilisce il trattato (bilaterale o multilaterale) di espresso riferimento.

Lo stesso TUIR, al già citato art. 23 (comma 1, lettera "e"), stabilisce che:

Ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato: i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.

Tutto ciò premesso, dopo il celebre caso afferente la c. d. "Stabile Organizzazione Plurima" della Philip Morris (definito con le sentenze della Cassazione del 2002), da circa un decennio, stiamo oramai vivendo una realtà in cui le OTT sfruttano in maniera allarmante i vuoti normativi fiscali concernenti la configurabilità di una SO.

In Italia, invero, i media danno conto del pagamento da parte di Apple di una multa di trecento milioni di Euro, in sede di definizione del contraddittorio. Inoltre, sempre a seguito dei procedimenti già aperti in sede UE, il "Double Irish" di Facebook è tuttora sotto indagine nazionale da parte della Guardia di Finanza. Analogamente, sul mirino è finito pure il più complesso *framework* elaborato da Google, con l'accoppiata "Double Irish & Dutch Sandwich". Infine, è di questi giorni la notizia che sono in fase di conclusioni le indagini avviate contro il colosso Amazon.

Giova all'uopo rammentare che la multinazionale fondata da Jeff Bezos fattura più di cinquanta miliardi di dollari all'anno e ha quattro società in Italia (con oltre novecento dipendenti), le cui quote sono di proprietà, al 100%, della Amazon EU Sarl (*holding* lussemburghese). Le filiali italiane sarebbero in pratica solo magazzini merce, dove i lavoratori eseguono meri servizi su ordine e conto della Società-Madre lussemburghese, senza il potere di concludere contratti vincolanti per la stessa capogruppo.

Si ricorda che il potere di concludere contratti deve riguardare l'attività propria dell'impresa: è irrilevante avere la potestà di assumere dipendenti per ottemperare al disbrigo delle attività in loco; come pure, essere autorizzati a stipulare contratti in nome dell'impresa, relativi esclusivamente a operazioni interne. E, soprat-

tutto, detto potere di concludere contratti deve risultare esercitato in maniera continuativa nel territorio dell'altro Stato, tenuto conto della realtà commerciale dell'impresa considerata.

Conseguentemente, in ossequio al tenore letterale della norma, non sarebbe configurabile alcuna SO locale, di guisa che Amazon non versa le imposte in Italia, ma solo in Lussemburgo, nonostante i redditi di fatto prodotti nel nostro Paese, in barba a qualsivoglia Nexus Approach fortemente raccomandato dall'OCSE.

Orbene, proprio il caso Amazon ha rappresentato la più che presumibile spinta propulsiva per dare l'avvio all'*iter* parlamentare di recente intrapreso, riguardante il varo di una nuova espressa normativa interna, atta a configurare le particolari fattispecie di SOO legate alla *digital economy*.

I lavori – tutt'oggi in corso in Commissione Senato – hanno il compito di definire la bozza per l'emanazione del Disegno di Legge A.S. 2526 (*"Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale"*, del novembre scorso), nella sua versione conclusiva.

In tale provvedimento, con riguardo alla posizione dell'OCSE, si legge che le pratiche poste in essere, soprattutto dalle aziende multinazionali, possono essere sinteticamente così riassunte:

1. Speciali regimi fiscali riconducibili ai brevetti (*Patent Box*), applicati ai redditi che derivano da proprietà intellettuale. Trattandosi di beni intangibili, privi di una precisa identificazione fisica, ne è facile la delocalizzazione in Paesi che abbiano un regime fiscale più favorevole;
2. *Tax Ruling* (Interpello). Consiste nella facoltà riconosciuta al contribuente di richiedere all'Amministrazione Finanziaria una valutazione sulla disciplina tributaria applicabile, concretamente, a un fatto, atto o negozio che lo riguarda, al fine di conoscerne, a priori, il giudizio ed evitare, a posteriori, le conseguenze sfavorevo-

li derivanti da un comportamento rischioso. Di per sé, gli interpelli sono perfettamente legali: vengono emanati principalmente per fornire certezza giuridica; e, in linea di principio, non sono problematici. Tuttavia, quando sono utilizzati per offrire vantaggi fiscali selettivi o per trasferire artificiosamente gli utili in luoghi in cui l'imposizione è bassa o inesistente, finiscono per falsare la concorrenza ed erodono le basi imponibili degli Stati membri;

3. *Transfer Pricing* (determinazione dei prezzi di trasferimento). Società sussidiarie di un gruppo sono considerate come compagnie indipendenti e le loro transazioni sono organizzate in modo tale da attribuire reddito a Paesi a bassa tassazione, gonfiando arbitrariamente i prezzi di beni e servizi;

4. *Hybrid Mismatch*. Accordi ideati al fine di beneficiare di sistemi fiscali differenti, perseguendo il fine della "doppia non tassazione": ovvero, riuscire a non pagare le imposte in alcuna delle due Giurisdizioni interessate.

In ottica UE, le principali azioni si sono concretizzate nella nuova proposta di duplice Direttiva CCTB (*Common Corporate Tax Base* – documento COM/2016/0685) e CCCTB (*Common Consolidated Corporate Tax Base* – documento COM/2016/0683); oltre al recente progetto di creazione dell'IVA europea unica, che prevede la generale applicazione di un unitario sistema fondato sull'imposizione nel Paese di destinazione dei beni.

Sempre con espresso riferimento alla posizione esplicitata dalla Commissione Europea, nella relazione di accompagnamento al Ddl in argomento, si legge che occorre predisporre un sistema il quale, da un lato, miri a combattere la continua erosione della base imponibile attuata dalle multinazionali del Web, ma, dall'altro, apporti quell'indispensabile semplificazione, al fine di rimuovere gli ostacoli connessi all'IVA che ne frenano la diffusione nel mercato unico, con particolare attenzione al commercio elettronico transfrontaliero svolto dalle PMI.

Ebbene, tornando al caso che qui ci occupa, l'art. 2 del Ddl è rubricato "*Stabile Organizzazione Occulta*", e prevede l'introduzione del nuovo art. 162-bis nel TUIR. Al momento in cui si scrive, il testo della norma risulta essere il seguente:

"1. Indipendentemente dalla presenza di mezzi materiali fissi, si considera esistente una stabile organizzazione occulta qualora vengano svolte nel territorio dello Stato, in via continuativa, attività digitali pienamente dematerializzate da parte di soggetti non residenti.

2. L'esistenza di una stabile organizzazione occulta si configura qualora il soggetto non residente:

a) manifesti la sua presenza sul circuito digitale ponendo in essere un numero di transazioni superiore, in un singolo semestre, a cinquecento unità; [numero che, peraltro, continua a essere variato]

b) percepisca nel medesimo periodo un ammontare complessivo non inferiore a un milione di euro. [anche tale limite, in realtà, è soggetto a numerose discussioni; sarebbe inoltre particolarmente importante, ai fini interpretativi, inserire una "e" o una "o" tra i punti a) e b), onde comprendere subito, senza equivoci di sorta, se le due condizioni devono coesistere entrambe, ovvero se sono alternative fra loro]"

Come si evince dal tenore letterario della legge, è lapalissiana l'intenzione del Legislatore di andare a tassare l'operatività in Italia delle OTT, indipendentemente dalla circostanza che i loro *framework* non presuppongano alcuna SO nel nostro Paese.

Cionondimeno, pare superfluo rimarcare come, nell'attuale sopra evidenziata formulazione, la disposizione in parola presta il fianco a una difficilmente superabile preclusione di fondo: la norma, in effetti, non risulta affatto compatibile con la definizione di SO dettata dal Modello Convenzionale dell'OCSE (art. 5).

Nello specifico, il paragrafo 42.3 del commentario relativo a tale articolo, precisa che non sussiste una SO nell'ipotesi in cui il soggetto effettui prestazioni di commercio elettronico, o eroghi servizi elettronici, senza alcuna presenza fisica nello Stato ove sono localizzati i clienti. Ciò perché detto soggetto (*content provider*) si avvale esclusivamente dello spazio virtuale (fornito dal *service provider*), che gli viene messo a disposizione su un determinato *server*; e detto spazio virtuale, per mancanza di fisicità, non potrà quindi mai essere considerato come una sede fissa di affari.

Al riguardo, giova pure richiamare il parere rilasciato, la scorsa settimana, innanzi alle Commissioni Finanze e Tesoro, e Industria Commercio e Turismo, del Senato, da Francesco Greco, Procuratore capo di Milano. Detto intervento, oltre a evidenziare la necessità di indirizzare gli accertamenti nelle transazioni *retail on line* e nella tracciabilità dei flussi finanziari, ha caldeggiato l'istituzione di una tassa proprio sull'utilizzo

delle c. d. "autostrade digitali": le infrastrutture del Web che vengono utilizzate dalle grandi *corporation* praticamente *gratis*, per erogare i propri servizi e vendere i loro prodotti. L'idea in proposito sarebbe, nella pratica, quella di trasferire questi costi, oggi sostenuti dalla clientela retail, agli utilizzatori a monte.

In conclusione, considerato che la disposizione contenuta nel citato Ddl (se così confermata) sarebbe in contrasto con la disposizione convenzionale, risulta ovvio che – salvo non intervengano ulteriori aggiornamenti in merito, a livello di Modello Convenzionale OCSE – la norma potrebbe al più trovare applicazione solo in assenza di una specifica Convenzione internazionale (bilaterale o multilaterale) contro le doppie imposizioni. Ovvero, in un numero irrisorio di fattispecie e, comunque, di sicuro non nei confronti delle menzionate OTT; vale a dire proprio quelle multinazionali contro le quali la legge è stata – in realtà – pensata.

Il coacervo di precedenti donazioni

Commento a Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza n. 11677 del 11 maggio 2017



di Simone Ghinassi

Notaio

A pochi mesi di distanza dalle sentenze “gemelle” - sez. trib. 6 dicembre 2016 n. 24940 e 16 dicembre 2016 n. 26050 - in tema di coacervo di donazioni effettuate dal defunto, ai fini del calcolo dell’imposta di successione, la Suprema Corte affronta uno degli altri temi “caldi” in materia di coacervo, ossia la rilevanza di precedenti donazioni effettuate nel periodo in cui l’imposta era stata abrogata. Ed in tal caso, contrariamente al dicembre scorso, sposa *in toto* la tesi dell’amministrazione finanziaria.

Occorre tuttavia subito precisare che la decisione in esame non contraddice il precedente orientamento, in quanto si pronuncia su diversa fattispecie.

Invero il problema affrontato dalle sentenze dello scorso dicembre, come sopra accennato, era quello della rilevanza delle donazioni effettuate in vita dal defunto ai fini del calcolo dell’imposta di successione - ed in specie, al fine di valutare l’avvenuta erosione della franchigia. Al riguardo, come è noto, la Cassazione aveva sposato la soluzione radicale, favorevole alla posizione del contribuente, in base alla quale, per effetto delle radicali modifiche apportate al tributo successorio dalla legge 21 novembre 2000, n. 342, l’art. 8, quarto comma, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, che sembrerebbe disporre il coacervo di tali donazioni al momento dell’apertura della successione, deve intendersi tacitamente abrogato. Pertanto dette liberalità, ancorchè effettuate in vita ad eredi e legatari, non hanno alcuna rilevanza ai fini del calcolo dell’imposta di successione, permanendo in particolare intatta a favore di eredi e legatari l’eventuale franchigia prevista dalla legge.¹

Peraltro i primi commentatori delle due sentenze hanno subito evidenziato che le medesime argomentazioni adottate dalla Suprema Corte con riferimento all’operatività del coacervo al momento della successione non potevano estendersi all’ipotesi in cui il coacervo medesimo

¹ Per un esame più approfondito della questione sia consentito rinviare al mio commento delle due decisioni Tacitamente abrogato il coacervo delle donazioni fatte in vita, in *Corr.trib.* 2017, 613 ss.

dovesse effettuarsi con riferimento ad altra donazione a favore dello stesso donatario.²

Ciò in quanto la legge 342/2000 aveva espressamente abrogato l'inciso dell'art. 57 D.Lgs. 346/1990 prima esistente in base al quale il coacervo doveva effettuarsi *"ai fini della determinazione delle aliquote"*. Inciso che, tuttora esistente nel precedente art. 8, quarto comma, ha condotto la Cassazione nel dicembre scorso a concludere per l'incompatibilità di quest'ultima norma con il nuovo sistema dell'imposta (fondato su aliquote proporzionali) e pertanto per la sua abrogazione tacita fin dal novembre 2000.

E' pertanto evidente che le medesime argomentazioni non sono estendibili all'ipotesi di coacervo di donazione rispetto ad altra donazione, disciplinato da detto art. 57.

Pertanto, in base al dettato letterale di quest'ultima norma, il coacervo dovrebbe ritenersi tuttora operante con riferimento a quest'ultima fattispecie - donazione seguita da altre liberalità a favore del medesimo donatario - creandosi peraltro in tal modo una palese ed ingiustificata disparità di trattamento tra due situazioni assolutamente analoghe.

Orbene, la Suprema Corte nella sentenza in esame affronta per l'appunto la questione delle modalità di tassazione di una donazione (stipulata in data 30 marzo 2011) che era stata preceduta da altre due donazioni a favore del medesimo donatario - stipulate in data 21 dicembre 2004 e 23 dicembre 2005.

La peculiarità della questione, oltre ai profili di problematicità sopra accennati, è che le prime due donazioni erano state poste in essere nel periodo (dal 25 ottobre 2001 al 28 novembre 2006) in cui l'imposta sulle donazioni era stata sostanzialmente soppressa e ricondotta, per fattispecie in realtà residuali nell'ambito del tributo di registro. Invero l'art. 13, comma 2, della legge 18 ottobre 2001, n. 383 (che aveva soppresso *in toto* l'imposta di successione) aveva previsto la tassabilità delle sole liberalità effettuate a favore di soggetti diversi dal coniuge e dai parenti entro il quarto grado, che eccedessero comunque la cifra di lire 350.000.000, con l'imposta e le aliquote dovute sulla corrispondente operazione a titolo oneroso (e pertanto con imposta di registro).

E' con ciò evidente che, per effetto di tale modifica, la maggior parte delle liberalità, che per lo più vengono effettuate a favore di stretti familiari, fossero divenute intassabili.

La Suprema Corte, dunque, aderisce ad un'interpretazione letterale della norma attualmente vigente (art. 57 D.Lgs. 346/1990), osservando che la norma stessa, non operando alcuna distinzione al riguardo, deve intendersi riferita a qualsiasi liberalità anteriore, ancorchè posta

² V. sul punto B. DENORA, *Imposta sulle successioni: il coacervo del "donatum" con il "relictum" non serve più?*, in Riv. dir.trib. on line, 11 gennaio 2017 e P. ARGINELLI – F. MAISTO, *Regole sul coacervo: eredità e donazioni con destini separati*, in Il Sole-24 Ore 5 gennaio 2017.

in essere in epoca antecedente alla reintroduzione dell'imposta - e senza prendere neppure in esame, al riguardo, la circostanza che si tratti di donazioni che, all'epoca del loro perfezionarsi, non erano neppure tassabili.

La conclusione sostanziale è che dette donazioni, nel loro importo attualizzato³, devono essere soggette a coacervo con riferimento alla successive liberalità e quindi vanno ad erodere l'eventuale franchigia spettante al beneficiario, con ciò accogliendosi puntualmente la ricostruzione della normativa operata dall'amministrazione finanziaria nella Circ. 22 gennaio 2008, n. 3/E par. 3.2.3.

Più precisamente detta circolare, pur partendo dal principio, in linea di massima corretto, in base al quale *"le donazioni pregresse rilevano nei limiti di valore relativamente al quale il beneficiario abbia fruito della franchigia"*, precisandosi pertanto che non sono soggette a coacervo le donazioni registrate gratuitamente o a tassa fissa ai sensi degli artt. 1, comma 4, 55 e 59 T.U.S., conclude invece inopinatamente nel senso che devono ritenersi soggette a coacervo le donazioni non soggette ad imposta - poiché effettuate a favore del coniuge e di parenti fino al quarto grado - poste in essere nel predetto periodo di abrogazione del tributo, in quanto (così testualmente la circolare) aventi *"effetti analoghi a quelli prodotti dall'applicazione di una franchigia totale"*.

Con ciò operando una assimilazione, assolutamente arbitraria, tra *"donazione non imponibile"* e *"donazione per la quale si sia usufruito di una franchigia"*.

Orbene la Suprema Corte neppure affronta tale problematica, ritenendo evidentemente che qualsiasi donazione pregressa, imponibile e non, vada considerata agli effetti dell'art. 57 D.Lgs. 346/1990.

Tale assunto, come ben si può capire, desta notevoli perplessità, in specie per l'assoluto difetto di motivazione al riguardo. Ma ancor più perplessità desta la tesi generale, ancorché sinteticamente motivata dalla Suprema Corte, della possibile operatività del coacervo con riferimento a donazioni poste in essere anteriormente alla reintroduzione dell'imposta.

In senso contrario si può invero osservare che il legislatore, quando ha reintrodotta l'imposta in oggetto, all'art. 2, comma 47, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito nella legge 24 novembre 2006, n. 286, ha disposto: *"E' istituita l'imposta sulle successioni e donazioni"*.

Ciò significa a nostro avviso, che trattasi di imposta nuova che, pur disciplinata in virtù di un rinvio materiale ad un testo normativo (il D.Lgs. 346/1990) già in passato vigente e mai del tutto abrogato, segue ad un periodo di vuoto normativo in ordine alla materia in oggetto. Stante

3 V. ultimo inciso art. 57, primo comma.

dunque la novità dell'imposta sembra difficile ritenere che la stessa possa prendere in considerazione, ai fini del cumulo, donazioni poste in essere anteriormente alla sua entrata in vigore.

In altri termini, se il legislatore avesse voluto disporre a tal fine con riferimento ad atti posti in essere anteriormente alla sua entrata in vigore (le donazioni pregresse da cumulare), lo avrebbe dovuto fare espressamente, salva poi la verifica della compatibilità di ciò con i principi di irretroattività contenuti negli artt. 1 e 3 dello Statuto del contribuente⁴. In mancanza di ciò non sembra che possa derogarsi al normale principio in base al quale *"la legge non dispone che per l'avvenire"* e, pertanto, per quanto qui interessa, deve ritenersi che le donazioni oggetto di coacervo possono essere solo quelle poste in essere successivamente all'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 262/2006.

4 L. 27 luglio 2000, n. 212.

Delega in bianco: arriva l'ennesimo stop della cassazione

Commento a Corte di Cassazione Sez. III, Ordinanza n. 12960 del 24 aprile 2017



di Daniele Brancale
Dottore Commercialista

Era il 9 novembre del 2015 quando la sezione quinta del più alto organo di giurisdizione tributaria in Italia definì, una volta per tutte, i requisiti essenziali che ogni provvedimento, in virtù del quale un “capo” dell’ufficio abilita un funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione di atti impositivi, debba contenere affinché lo stesso possa ritenersi legittimo allo scopo cui è destinato.

Ricordiamo, infatti, che molteplici furono (ma sono tuttora) le controversie relative ad avvisi di accertamento che si definivano in un senso o nell’altro, previo giudizio, o, diremmo meglio, “pregiudizio” dirimente circa l’eccezione attinente la legittimità dell’atto amministrativo sottoscritto da un soggetto diverso da quello previsto dal legislatore come unica, ci piace sottolinearlo, figura all’uopo deputata.

Ragion per cui, col passare del tempo, divenne quasi inevitabile un intervento supremo che, in qualche modo, fornisse al Giudice di merito la bussola per orientarsi in maniera univoca nelle decisioni cui era chiamato a giudicare su tale profilo di illegittimità.

Non di rado, infatti, era facile assistere a pronunce che consideravano a volte legittimo, a volte illegittimo, lo stesso provvedimento di delega in virtù del quale il funzionario delegato di turno aveva provveduto a sottoscrivere non un singolo atto bensì diversi.

Proprio in virtù di tutto ciò, il Collegio Supremo, chiamato più volte a mettere la parola definitiva su una questione tanto delicata quanto ricorrente nelle aule di giustizia tributaria, sviluppò, nel novembre del 2015, un trittico di sentenze che rappresentano a tutt’oggi il vangelo, se così ci è concesso definirlo, cui il Giudice a quo deve uniformarsi tutte le volte in cui è chiamato a stabilire la presunta legittimità o meno dell’atto di delega ex art. 42, comma 1, del D.p.r n. 600/73.

Di seguito, le massime delle pronunce appena citate:

Sent. n. 22810 del 9 novembre 2015 (emessa il 21 ottobre 2015) - Pres. Cicala, Rel. Terrusi.

“In ordine agli avvisi di accertamento in rettifica e agli accertamenti d’ufficio, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, impone sotto pena di nullità che l’atto sia sottoscritto dal “capo dell’ufficio” o “da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato”, senza richiedere che il capo dell’ufficio o il funzionario delegato abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale; ancorché una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. In esito alla evoluzione legislativa e ordinamentale, sono impiegati della carriera direttiva, ai sensi della norma evocata, i funzionari della terza area di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005. In questo senso la norma individua l’agente capace di manifestare la volontà della amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna, identificando quale debba essere la professionalità per legge idonea a emettere quegli atti. Essendo la materia tributaria governata dal principio di tassatività delle cause di nullità degli atti fiscali, e non occorrendo, ai meri fini della validità di tali atti, che i funzionari (delegati o deleganti) possiedano qualifiche dirigenziali, ne consegue che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37 del 2015 della Corte costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell’ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei a esprimere, ai sensi dell’art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, la volontà dell’amministrazione nei rapporti esterni, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui art. 8, 24° comma, del d.l. n. 16 del 2012.”.

Sent. n. 22800 del 9 novembre 2015 (emessa il 21 ottobre 2015) - Pres. Cicala, Rel. Cicala.

“In base all’ art. 42 dpr 600/1973 l’avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell’ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. A seguito della evoluzione legislativa ed ordinamentale sono oggi “impiegati della carriera direttiva” ai sensi dell’art. 42 dpr 600/1973 i “funzionari della terza area” di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005 (art. 17). E - in base al principio della tassatività delle cause di nullità degli atti tributari- non occorre, ai meri fini della validità dell’atto, che i funzionari deleganti e delegati possiedano la qualifica di dirigente, ancorché essa sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. Ove il contribuente contesti –anche in forma generica - la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l’avviso di accertamento ad emanare l’atto (art. 42 dpr 600/1972), è onere della Amministrazione che ha immediato e facile accesso ai propri dati fornire la prova del possesso dei requisiti soggettivi indicati dalla legge, sia del delegante che del delegato, nonché della esistenza della delega in capo al delegato.”.

Sent. n. 22803 del 9 novembre 2015 (emessa il 21 ottobre 2015) - Pres. Cicala, Rel. Chindemi.

“In base all’ art. 42 dpr 600/1973 l’avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell’ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Tale delega può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio purché venga indicato, unitamente alle ragioni della delega (ossia le cause che ne hanno resa necessaria l’adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, etc.) il termine di validità ed il nominativo del soggetto delegato. E non è sufficiente sia in caso di delega di firma sia in caso di delega di funzione l’indicazione della sola qualifica professionale del destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alle generalità di chi effettivamente rivesta la qualifica richiesta. Sono perciò illegittime le deleghe impersonali, anche “ratione officii” prive di indicazione nominativa del soggetto delegato. E tale illegittimità si riflette sulla nullità dell’atto impositivo.”.

A ben vedere, dunque, gli Ermellini, con le sentenze in esame, hanno avuto modo di chiarire, in maniera inequivoca, gli elementi necessari e fondamentali che ogni ufficio ha l’obbligo di indicare nel provvedimento mediante il quale autorizza un funzionario alla sottoscrizione dell’avviso di accertamento.

Nel fare ciò, non hanno mancato di precisare, inoltre, come la mancanza di anche solo uno dei requisiti richiesti renda, insanabilmente, nulla la delega, con consequenziale ed inevitabile illegittimità dell’atto impositivo.

Ebbene, fermo il quadro che precede, è opportuno segnalare, però, come nonostante il Collegio di Piazza Cavour sia stato diligente e rigoroso nell’enunciazione dei principi come sopra esposti, ancora oggi diverse sono le commissioni tributarie di merito che disattendono l’incipit del massimo consesso, così come, altrettanto numerosi, sono gli uffici dell’amministrazione finanziaria che persistono nel perorare la legittimità di avvisi di accertamento sottoscritti da funzionari delegati con provvedimenti che fuoriescono completamente dallo schema legale delineato dai Giudici del Palazzaccio.

Proprio una tale situazione ha di fatto stimolato la sensibilità della Corte di Cassazione, la quale, solo pochi giorni fa, è tornata nuovamente ad esprimersi sul tema con la sentenza n. 12960, depositata il 23 maggio scorso.

Nella fattispecie, l’ufficio dell’amministrazione finanziaria aveva chiesto la revisione della sentenza di seconde cure, per “violazione e/o falsa applicazione degli artt. 42 dpr 600/73 e 21 septies, 21 octies e 21 nonies, legge n. 241/90, non essendo la specificazione del nome del delegato un requisito richiesto a pena di invalidità della delega di firma, coincidendo, nella specie, il delegato con la persona fisica che ricopre il ruolo di responsabile dell’articolazione interna al momento della sottoscrizione dell’atto impugnato.”.

Nel confermare la statuizione dei Giudici di merito, gli Ermellini hanno rievocato i principi enunciati con le pronunce sopra richiamate, avendo cura di sottolineare, in particolar modo,

il corretto buon governo del *dictum* supremo da parte dei decidenti regionali e aggiungendo, dal canto loro, come *“Occorra, in sostanza, una delega nominativa, perché solo in tal modo si radica il rapporto di fiducia tra delegante e delegato.”*

In sintesi, la Suprema Corte si allinea pienamente alle decisioni precedentemente adottate dalla stessa sulla *vexata quaestio*, solidificando in maniera sempre più decisa un orientamento che, purtroppo, non sembra ancora convincere i legali dell’agenzia delle entrate, mai poco audaci nel rivendicare la legittimità del loro operato.

Un convincimento che, a parere di chi scrive, non può che trovare, necessariamente, il suo presupposto naturale nell’uniformità delle pronunce dei Giudici di primo grado, le quali, ancora oggi, non paiono essere concordi nell’adeguarsi agli insegnamenti di Piazza Cavour.

Una concezione retributiva del diritto penale tributario - questo almeno è quello che appare nella sentenza 2810/2017 della Corte di Appello di Milano

Corte di Appello di Milano, Sez. II Penale, Sentenza n. 2810 del 2 maggio 2017



di Paolo Comuzzi
Dottore Commercialista

La sentenza 2810/2017 della Corte di Appello di Milano (pubblicata in *Diritto Penale Contemporaneo* ed ivi commentata da Farci con grande dettaglio¹) appare di interesse per la concezione che esprime proprio in merito allo scopo delle norme penalistiche relative ai tributi norme che, lo ricordiamo per inciso, incidono sempre su diritti che hanno natura costituzionale ed in primis sul diritto alla libertà personale e qualche breve commento sulla stessa si rende opportuno.

E' di tutta evidenza che il precetto costituzionale del rispetto del concorrere alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva potrebbe anche non avere bisogno di alcuna assistenza di carattere penale potendo bastare all'uopo una efficiente giustizia tributaria ed un valido sistema di riscossione delle imposte ma questo non appare possibile nel nostro paese dove non viene punita solo la frode (art.2 e 3 della normativa penale tributaria) ma entrano in gioco anche comportamenti meno rischiosi e dove si punisce, come reato di pericolo e diciamo ormai di "presunto pericolo", la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (anche non definitive).

Ecco allora che, ad un lettore superficiale, potrebbe sembrare che la normativa penale sia necessaria in quanto, di fronte ad incalliti evasori, è solo la detenzione che mette paura e che consente quella rieducazione del soggetto che ha violato un preciso dovere stabilito nella legge fondamentale dello Stato - perché è certo che violando² una normativa fiscale si viola indirettamente anche il principio costituzionale.

Ebbene così non è, non è la rieducazione del reo a interessare il legislatore ma il puro gettito; dispiace ammetterlo ma il gettito - ovvero quell'elemento che secondo un insigne autore ha generato una "giurisprudenza necessitata" - guida il legislatore penale il quale avrebbe formulato le norme con lo scopo della raccolta del denaro e quindi evitando al reo la pena (uno scambio tra paga e vai – quasi un dai e vai calcistico con il contribuente onesto che resta nel mezzo).

¹ Ovvio che da questo primo commento si prende spunto per la discussione.

² Attenzione che la violazione della norma non è l'aggiramento; violare significa non pagare pur avendo il dovere di farlo mentre aggirare significa passare a lato e non avere il dovere di pagare.

Guardando alla sentenza della Corte di Appello la situazione appare abbastanza chiara sul piano fattuale e nello specifico abbiamo una operazione che ha consentito, dice la Corte, ad una società di *“portare a detrazione un credito IVA ad essa non spettante”* (pagina 2 della sentenza) e, lasciando da parte qualsiasi altra considerazione³ di carattere tecnico fiscale, si ha che la società il cui credito IVA viene contestato chiude la partita decidendo di agire con ravvedimento operoso (e quindi versa quell’IVA che prima ha compensato) e questo avviene per decisione dei commissari giudiziali.

In buona sostanza la società che ha ricevuto la fattura *“annulla”* gli effetti della operazione contestata e quindi ripristina la situazione che vi sarebbe stata in assenza del documento ricevuto, contabilizzato e la cui IVA è stata detratta.

Di fronte a questa situazione nuova (correzione) la Corte di Appello di Milano (e non sbaglia certamente) indica che viene ad esistenza la *“causa di non punibilità”*⁴ che può essere rilevata anche d’ufficio dalla stessa Corte di Appello e quindi applicata anche se non richiesta dal difensore.

La situazione circa lo scopo del diritto penale tributario diventa chiara quando la Corte deve ammettere che *“ ... si deve attribuire rilevanza oggettiva alla circostanza della estinzione del debito tributario ...”* (punto 10 della sentenza) ovvero al fatto che qui non interessa sapere chi paga il debito ma interessa solo che il debito sia pagato e sia pagato prima che si apra il dibattimento⁵.

Viene espresso in modo esplicito che non ha rilievo chi paga questo debito⁶ mentre ha grande rilievo il fatto che si paghi quanto dovuto e quindi si conclude in modo esplicito che la *“ ... voluntas legis sia unicamente quella di garantire la corretta percezione da parte dell’erario delle somme ad esso spettanti ...”*⁷.

Lo scopo della norma (si dice in modo elegante) è quello di impedire la lesione al bene sotteso (il gettito diciamo noi) e di fare in modo che questa assenza di lesione sia chiara al momento del dibattimento di primo grado facendo risparmiare tempo e denaro (il processo costa).

Stabilito che questo è l’interesse (almeno primario) del legislatore e quindi che il diritto penale

3 Va detto che la sentenza contiene alcune interessanti affermazioni che appaiono più lecite in una Commissione Tributaria che in sede penale e tra queste quella per cui *“ ... la trasmigrazione del credito IVA ... fosse priva di adeguata giustificazione sul piano imprenditoriale ...”* frase questa che lascia intendere un giudizio sulla *“inerenza”* della operazione posta in essere.

4 Quindi se il reato è un fatto umano, antiggiuridico, colpevole e punibile qui vi sono comunque tre elementi su quattro ma il quarto prevale sui primi tre e la partita si chiude. Questo appare evidente leggendo il punto 6 della sentenza stessa quando parla di antiggiuridicità che continua ad esistere (in sostanza il comportamento resta *“riprovevole”* ma usciamo dal problema).

5 In questo modo è evidente che esiste una forte economia processuale e la vertenza si chiude con una sostanziale *“cassata materia del contendere”*.

6 Torniamo a dire che debito è parola *“grossa”* nel senso che la posizione fiscale potrebbe non aver trovato ancora una sentenza passata in giudicato.

7 Il termine spettanti appare forte considerato che non esiste alcuna decisione di una Commissione Tributaria che possa dichiararle come definitivamente spettanti (magari esiste anche una decisione opposta sicché di spettante non vi sarebbe proprio nulla).

tributario nasce con questo scopo resta da chiedersi per quale ragione non applicare simile scriminante a qualsiasi comportamento e quindi stabilire un principio chiaro per cui le sanzioni penali si applicano sempre e si applicano a tutto salvo che il soggetto (o chi per lui) non decida di pagare quanto si asserisce dovuto prima che si apra il processo.

Dice bene chi ha commentato sentenza (mi riferisco a Piero Farci in Diritto Penale contemporaneo) che detta sentenza merita certamente una grande attenzione giacché “ *... lo sforzo ermeneutico profuso dai giudici milanesi al fine di individuare l’ambito applicativo del nuovo istituto giunge a delle conclusioni quantomeno originali al cospetto della dottrina classica del diritto penale nostrano ...* ”.

E’ certamente accettabile dire che con questa sentenza si ottiene il risultato di giungere alla configurazione di una causa sopravvenuta di non punibilità sui generis ovvero di una causa “*... la quale ammette che il soggetto deputato a porre in essere la condotta riparatoria sia un soggetto diverso dall’autore materiale del reato ...*”.

Questo avviene anche se nella relazione illustrativa al testo della riforma penale tributaria si legge che la ratio della norma è quella di “*concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell’Erario prima del processo penale*”.

Anche se questo punto bene conclude l’autore quando dice che “*... quel che appare tra le righe della sentenza è l’adozione di una nozione di contribuente particolarmente ampia, tale da ricomprendere qualsivoglia soggetto legittimato ad agire in nome e per conto dell’ente giuridico coinvolto ...*” (il famoso concetto del basta pagare e possiamo chiudere la partita) e, sempre per essere chiari, possiamo accettare la tesi per cui è proprio quest’ultimo (ovvero l’ente giuridico) che viene ad essere implicitamente individuato dai giudici quale reale soggetto contribuente nei confronti dell’Erario.

Tirando le fila del discorso ci pare giusta la considerazione svolta dall’Autore citato (Farci) quando indica che la decisione dei giudici fornisce i contorni della nuova causa di non punibilità prevista dall’art. 13 d.lgs. 74/2000, giungendo ad attribuire a quest’ultima connotati inediti e del tutto originali nel nostro sistema penale - e questo con una interpretazione che guarda alla lettera della norma ed al sistema in cui si inserisce e che vede, almeno secondo noi, nel gettito la sua base di nascita.

Questa è la realtà che emerge dalla sentenza, quale sia il futuro resta tutto da scrivere e se il principio possa applicarsi fuori dal diritto penale tributario sarebbe interessante valutarlo.

Commento a Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza n. 11677 del 11 maggio 2017

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente -

Dott. BOTTA Raffaele - Consigliere -

Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere -

Dott. ZOSO Liana Maria Teresa - rel. Consigliere -

Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 28002/2013 proposto da:

D.C.B., D.C.A., elettivamente domiciliati in ROMA VIALE PARIOLI 43, presso lo studio dell'avvocato FRANCESCO D'AYALA VALVA, che li rappresenta e difende con procura notarile del Not. Dr.ssa F.A. in (OMISSIS) rep. n. (OMISSIS) del 05/12/2013;

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

e contro

AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI VERONA UFFICIO LEGALE;

- intimata -

avverso la sentenza n. 104/2013 della COMM. TRIB. REG. SEZ. DIST. di VERONA, depositata il 07/10/2013;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/04/2017 dal Consigliere Dott. LIANA MARIA TERESA ZOSO;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. GIACALONE Giovanni, che ha concluso per l'accoglimento del 1^a motivo di ricorso, assorbiti gli altri;

udito per il ricorrente l'Avvocato D'AYALA VALVA che si riporta agli atti;

udito per il controricorrente l'Avvocato MONTAGNOLI che si riporta agli atti.

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

1. D.C.A. e D.C.B. impugnavano l'avviso di liquidazione con cui l'agenzia delle entrate aveva recuperato l'imposta di donazione calcolata con applicazione dell'aliquota del 4% sul valore di Euro 2 milioni, somma costituente oggetto di donazione effettuata in data 30 marzo 2011 da D.C.E. a favore dei figli D.C.A. e D.C.B. in parti uguali. L'atto di donazione era stato assoggettato ad imposta fissa in quanto del *D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 49*, prevedeva per le donazioni a favore di parenti in linea retta una franchigia pari ad Euro 1 milione per ciascun beneficiario. L'ufficio aveva riscontrato che tra le medesime parti erano già intervenute due precedenti donazioni, una effettuata il 21 dicembre 2004 per il valore di Euro 696.670 e l'altra in data 23 dicembre 2005 per il valore di Euro 1.040.000, entrambe a favore di ciascuno dei due figli. Pertanto, in applicazione del *D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, comma 1*, rilevato che era stata esaurita la franchigia prevista dal *D.L. n. 262 del 2006, art. 2*, l'ufficio aveva liquidato la maggiore imposta ed aveva applicato la sanzione prevista dall'*art. 57, comma 2*, del *D.Lgs. citato*. La commissione tributaria provinciale di Verona accoglieva, previa riunione, i ricorsi proposti dai contribuenti. Proposto appello da parte dell'agenzia delle entrate, la commissione tributaria regionale del Veneto, sezione staccata di Verona, lo accoglieva sul rilievo che, al fine del calcolo della franchigia, occorreva tener conto anche delle donazioni effettuate nel periodo compreso tra il 25 ottobre 2001 (data di entrata in vigore della *L. n. 333 del 2001* che aveva abrogato l'imposta di successione) e il 2 ottobre 2006 (data di entrata in vigore del *D.Lgs. n. 262 del 2006*, convertito con la *L. n. 286 del 2006*).

2. Avverso la sentenza della CTR propongono ricorso per cassazione D.C.A. e D.C.B. affidato a sei motivi illustrati con memoria. Resiste con controricorso l'agenzia delle entrate.

3. Con il primo motivo i ricorrenti deducono violazione di legge, ai sensi *dell'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3, in relazione al *D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 49*, *D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, comma 1, art. 11* preleggi e della *L. n. 212 del 2000, artt. 1 e 3*. Sostengono che la CTR ha applicato retroattivamente la disciplina di cui al *D.L. n. 262 del 2000, art. 2, comma 49* e del *D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, comma 1*, senza che fosse prevista la retroattività con riferimento a donazioni avvenute in epoca anteriore all'entrata in vigore della norma. I giudici di appello hanno ritenuto che la previsione della franchigia fosse riferita anche a donazioni avvenute prima della sua entrata in vigore, quando non esisteva alcuna imposta sulle donazioni e con ciò hanno riconosciuto valenza retroattiva ad una norma di legge tributaria sul presupposto, errato, che l'effetto dell'istituto della franchigia fosse riferibile a periodo anteriore a quello di decorrenza della legge sulle donazioni, in contrasto con la *L. n. 212 del 2000, art. 3*.

4. Con il secondo motivo deducono nullità della sentenza, ai sensi *dell'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 4, in relazione *all'art. 112 c.p.c.*, per non aver la CTR pronunciato in ordine alla domanda di non applicazione delle sanzioni in ragione dell'obiettiva incertezza della normativa.

5. Con il terzo motivo deducono violazione di legge, ai sensi *dell'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3, in relazione della *L. n. 212 del 2000, art. 10*, *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8* e *D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6*. Sostengono che ha errato la CTR nel ritenere che la norma di cui al *D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, comma 2*, fosse chiara nel fare obbligo di indicare negli atti di donazione gli estremi delle donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario in epoca in cui non era prevista alcuna imposta sulle successioni e donazioni.

6. Con il quarto motivo deducono nullità della sentenza, ai sensi *dell'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 4, in relazione *all'art. 112 c.p.c.*, per non aver la CTR pronunciato in ordine alla domanda di annullamento dell'irrogazione delle sanzioni in ragione del fatto che l'obbligo di dichiarare nell'atto di donazione del 2011 la sussistenza delle precedenti donazioni del 2004 e del 2005 non era previsto da alcuna norma di legge ed, inoltre, si sarebbe dovuto considerare che si trattava di donazioni registrate per il che l'anagrafe tributaria era già in possesso di tali informazioni, con conseguente esonero del contribuente dall'obbligo di dichiarazione.

7. Con il quinto motivo deducono violazione di legge, ai sensi *dell'art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3, in relazione al *D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, comma 2*, *L. n. 212 del 2000, art. 6* e *art. 15* delle preleggi. Sostengono che la CTR avrebbe dovuto ritenere l'insussistenza dell'obbligo dichiarativo in capo ai contribuenti con riferimento a donazioni regolarmente registrate di cui l'amministrazione aveva comunque conoscenza e copia.

8. Con il sesto motivo deducono omessa motivazione ed omesso esame in relazione a una specifica e

decisiva eccezione degli appellati contribuenti, ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, in ordine all'inapplicabilità del *D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57, comma 2*, data all'insussistenza dell'obbligo di dichiarare l'esistenza di precedenti dichiarazioni in capo alle parti.

9. Osserva la Corte che il primo, il terzo, il quinto ed il sesto motivo di ricorso debbono essere esaminati congiuntamente in quanto sottendono la medesima questione giuridica. I motivi sono infondati. Occorre considerare che l'imposta sulle donazioni e sulle successioni è stata ripristinata nel 2006, dopo cinque anni di completa esenzione, con decorrenza dal 3.10.2006 per le successioni e dal 29.11.2006 per le donazioni (*D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 53*, convertito dalla *L. n. 286 del 2006*), e strutturata con la previsione di specifiche franchigie (art. 2, comma 49, stesso decreto). In particolare, per quanto qui interessa, è stata prevista l'aliquota del 4% nei trasferimenti a favore del coniuge e dei parenti in linea retta per l'importo eccedente, per ciascun beneficiario, Euro 1.000.000. L'art. 2, comma 47, del citato decreto prevede che "E' istituita l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito...". E l'art. 57, comma 1, prevede che "Il valore globale netto dei beni e dei diritti oggetto della donazione è maggiorato, ai soli fini della determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 56, di un importo pari al valore complessivo di tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59. "Sostengono i ricorrenti che l'imposta, essendo nuova, non può essere calcolata prendendo in considerazione, ai fini del cumulo, donazioni poste in essere anteriormente alla sua entrata in vigore. Ciò in quanto il fatto che nel periodo dal 25.10.2001 al 28.11.2006 non sia esistita un'imposta sulle donazioni porterebbe a ritenere che una donazione intervenuta in quel periodo non possa considerarsi fiscalmente rilevante successivamente, in quanto all'epoca in cui è stata effettuata non lo era. Sennonchè il *D.Lgs. n. 346 del 1990, art. 57*, deve essere interpretato nel senso che, ai fini della determinazione del valore globale dei beni oggetto della donazione, occorre tener conto anche delle donazioni effettuate 25 ottobre 2001 al 28.11.2006. A tale affermazione induce l'interpretazione letterale della norma secondo cui "...tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario, comprese quelle presunte di cui all'art. 1, comma 3, ed escluse quelle indicate nell'art. 1, comma 4, e quelle registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59"; la norma, dunque, fa riferimento a tutte le donazioni intese in senso civilistico come atti di liberalità del donante a favore del donatario e non esclude le donazioni che erano fiscalmente irrilevanti perchè poste in essere nel periodo dal 25.10.2001 al 28.11.2006. Una diversa interpretazione dell'art. 57 cit. avrebbe l'effetto della reintroduzione di una esenzione che, oltre a non essere prevista dalla lettera della norma, non è sorretta da una autonoma ratio legis che, anzi, in un'ottica costituzionalmente orientata, va individuata nella volontà del legislatore di determinare l'imposta in proporzione alla capacità contributiva, e dunque tenendosi conto del fatto che il beneficiario di donazioni che, nel loro complesso, superano di valore il milione di Euro non può ragionevolmente godere della franchigia prevista.

Diverso principio dovrebbe affermarsi nel caso in cui il legislatore riduca l'importo della franchigia perchè in tal caso non sarebbe esigibile l'imposta proporzionale sulla base della nuova franchigia, pena l'applicazione retroattiva della legge di imposta.

10. Il secondo ed il quarto motivo debbono anch'essi essere esaminati congiuntamente, perchè riguardano la medesima questione, e sono fondati. La Corte di legittimità (cfr. Cass. n. 13076 del 24/06/2015; Cass. n. 4394 del 24/2/2014; Cass. n. 3113 del 12/2/2014; Cass. n. 24670 del 28/11/2007) è ripetutamente intervenuta a definire l'ambito di non debenza delle sanzioni enunciando i seguenti principi di diritto: per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sè ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie; l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dal *D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6*, che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione; l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria. L'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente: 1) nella difficoltà

d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente. Tali fatti indice devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili. Costituisce, quindi, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione".

Nella fattispecie la normativa applicabile fornisce elementi non sufficientemente chiari per la determinazione dei presupposti dell'esenzione, per il che appare sussistente l'errore dovuto ad interpretazione errata della normativa stessa che legittima lo sgravio delle sanzioni.

11. Vanno, dunque, accolti il secondo ed il quarto motivo e rigettati gli altri. L'impugnata sentenza va cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, a norma dell'art. 384 c.p.c., comma 2, con la declaratoria della non debenza delle sanzioni. Le spese dell'intero giudizio si compensano in considerazione della novità della questione trattata.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo ed il quarto motivo, rigetta gli altri, cassa la sentenza d'appello e, decidendo nel merito, dichiara non dovute le sanzioni. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 12 aprile 2017.

Depositato in Cancelleria il 11 maggio 2017

**Corte di Cassazione Sez. VI Civile, Ordinanza n. 12960
del 24 aprile 2017**

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. IACOBELLIS Marcello - Presidente -
Dott. MOCCI Mauro - Consigliere -
Dott. IOFRIDA Giulia - rel. Consigliere -
Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -
Dott. CONTI Roberto Giovanni - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 14558-2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F. (OMISSIS), in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA, GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende cupe legis;

- ricorrente -

contro

SMALTERIE E METALLURGICHE CASTELLANE S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, - C.F. (OMISSIS), P.I. (OMISSIS), in persona del liquidatore, elettivamente domiciliata in ROMA, (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato P. G., che la rappresenta e difende unitamente e disgiuntamente all'avvocato M.N.;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1039/2/2016 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE dei LAZIO, depositata il 24/02/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 27/04/2017 dal Consigliere Dott. GIULIA IOFRIDA.

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione, affidato ad un motivo, nei confronti della Smalterie e Metallurgiche Castellane srl in liquidazione (che resiste con controricorso), avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 1039/02/2016, depositata in data 24/02/2016, con la quale - in controversia concernente l'impugnazione di un avviso di accertamento emesso per maggiori IRES, IRAP ed IVA dovute in relazione all'anno d'imposta 2006, a seguito di disconoscimento di costi correlati a fatture emesse da una terza impresa in quanto riferite, secondo l'Ufficio, ad operazioni inesistenti, - è stata riformata la decisione di primo grado, che aveva respinto il ricorso della contribuente.

In particolare, i giudici d'appello, nell'accogliere il gravame della contribuente, hanno dichiarato nullo l'atto impositivo in quanto sottoscritto da funzionario della carriera direttiva non specificamente delegato dal Direttore p.t dell'Agenzia delle Entrate, avendo l'Agenzia delle Entrate prodotto, a fronte della contestazione mossa dalla contribuente, un atto di delega non nominativo ovvero "in bianco".

A seguito di deposito di proposta ex art. 380 *bis* c.p.c., è stata fissata l'adunanza della Corte in camera di consiglio, con rituale comunicazione alle parti; il Collegio ha disposto la redazione della ordinanza con motivazione semplificata.

Motivi della decisione

1. La ricorrente lamenta, con unico motivo, la violazione e/o falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c. , n. 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, L. n. 241 del 1990, artt. 21 *septies*, 21 *octies* e 21 *nonies* non essendo la specificazione del nome del delegato un requisito richiesto a pena di invalidità della delega di firma, coincidendo, nella specie, il delegato con la persona fisica che ricopre il ruolo di responsabile dell'articolazione interna al momento della sottoscrizione dell'atto impugnato.

2. La censura è infondata.

Questa Corte (Cass. 22803/2015) ha, di recente, precisato che "in tema di accertamento tributario, la delega di firma o di funzioni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 deve necessariamente indicare il nominativo del delegato, pena la sua nullità, che determina, a sua volta, quella dell'atto impositivo, sicchè non può consistere in un ordine di servizio in bianco, che si limiti ad indicare la sola qualifica professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore". La Corte ha ritenuto, nella controversia esaminata, la delega "nulla in quanto, come già rilevato, priva del nominativo del dirigente delegato, non potendo la delega essere fatta "*per relationem*" con riferimento a un soggetto incerto, ben potendo i capi uffici o capi team al momento della delega non essere più tali al momento della sottoscrizione degli atti impositivi (per trasferimento, pensionamento etc) e non potendo essere sostituiti dai soggetti eventualmente subentranti neanche individuabili al momento del conferimento della delega a cui non può riconoscersi ultrattività con riferimento a possibili mutamenti di qualifica di soggetti individuati, al momento del conferimento della delega, sole *per relationem* con riferimento all'incarico ricoperto. La cd delega in bianco", priva del nominativo soggetto delegato deve quindi essere considerata nulla non essendo possibile verificare agevolmente da parte del contribuente se il delegatario avesse il potere di sottoscrivere l'atto impugnato e non essendo ragionevole attribuire al contribuente una tale indagine amministrativa al fine di verificare la legittimità dell'atto".

Solo in diversi contesti fiscali - qua ad esempio la cartella esattoriale (Cass. n.13461/12), il diniego di condono (Cass. n.ri 11458/12 e 220/14), l'avviso di mora (Cass. n. 4283/10), l'attribuzione di rendita (Cass. n.8248/06) in mancanza di una sanzione espressa, opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio esso è adottato; mentre, per i tributi locali, è stata ritenuta valida anche la mera firma stampata, ex L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 87 (Cass. n. 9627/12).

Occorre, in sostanza, una delega "nominativa", perchè solo in tal modo si radica il rapporto di fiducia tra delegante e delegato.

Nella specie, la C.T.R. ha specificato, in fatto, che si trattava di una "delega "impersonale" e quindi "in bianco, senza l'indicazione specifica del soggetto delegato, e quindi illegittima,... non potendosi ammettere una

delega fatta “*per relationem*” con riferimento ad un “soggetto incerto”.

La C.T.R. ha fatto dunque applicazione dei suddetti principi di diritto ed ha affermato espressamente che, “alla luce degli atti di causa”, l’Agenzia delle Entrate non ha dimostrato l’esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore dell’avviso di accertamento o “la presenza della delega del titolare dell’Ufficio”.

La ricorrente non denuncia, nel presente ricorso, l’omesso esame di un fatto decisivo, ai sensi *dell’art. 360 c.p.c.*, n. 5, quanto l’erronea valutazione del materiale probatorio prodotto ed esaminato dal giudice, sotto il profilo della violazione e/o falsa applicazione di norma di diritto, *ex art. 360 c.p.c.*, n. 3, profilo infondato per quanto sopra esposto. La ricorrente avrebbe dovuto, semmai, dedurre un errore revocatorio del giudice, laddove sussistenti i presupposti di legge.

3. Per tutto quanto sopra esposto, va respinto il ricorso. Considerato il solo recente consolidarsi della giurisprudenza di questo giudice di legittimità, vanno integralmente compensate tra le parti le spese del presente giudizio.

Rilevato che risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall’Avvocatura Generale dello Stato e non si applica il *D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater* (nel caso di prenotazione a debito il contributo non è versato ma prenotato al fine di consentire, in caso di condanna della controparte alla rifusione delle spese in favore del ricorrente, il recupero dello stesso in danno della parte soccombente).

P.Q.M.

Respinge il ricorso; dichiara integralmente compensate tra le parti le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 27 marzo 2017.

Depositato in Cancelleria il 23 maggio 2017

**Corte di Appello di Milano, Sez. II Penale, Sentenza n. 2810
del 2 maggio 2017**

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
La Corte d'Appello di Milano
Sezione Seconda Penale

Composta dai Signori:

Dott. FABIO PAPARELLA Presidente

GUIDO BRAMBILLA Consigliere

CARLA GALLI Consigliere

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel procedimento penale

nei confronti di

(OMISSIS) nato a MILANO (MI) il 23-12-1958 - APPELLANTE - LIBERO

residente a (OMISSIS)

Imputato di : ART. 10 *QUATER* D. L.VO 74/00 commesso in MILANO in data 30-09-2011

Difeso da: (OMISSIS) Foro di MILANO

APPELLANTE

avverso la sentenza del GIP Tribunale di MILANO N. Reg.Gen. 7057/2013 del 16-04-2014 con la quale veniva ___ condannat_, alla pena di:

MESI 8 DI RECL. - GENERICHE - DOPPI BENEFICI

PER IL REATO DI INDEBITA COMPENSAZIONE IN RIFERIMENTO ALL'ANNO 2010

per i_ reat_ :

(OMISSIS) ART. 10 *QUATER* D. EVO 74/00 commesso in MILANO in data 30-09-2011.

In esito all'odierno dibattimento celebratosi in assenza dell'imputato.

Sentita la relazione del Sig. Consigliere Dott. Brambilla

Sentit imputat la Parte Civile, il Pubblico Ministero dott.ssa CIARAVOLO, il Difensore;

i quali concludono come da verbale d'udienza.

IMPUTATO

del reato p. e p. dall'art. 10quater d.lgs. 74/2000 perché, quale rappresentante legale, nell'anno di imposta 2010, della società (OMISSIS) utilizzava in compensazione IVA senza aver presentato la relativa dichiarazione per l'anno d'imposta 2011, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 crediti non spettanti o inesistenti, relativi al quadro VL — IVA per l'ammontare complessivo di euro 516.457,00.

In Milano, 30 settembre 2011, termine previsto per il pagamento dell'acconto IVA relativo al periodo d'imposta successivo.

LA SENTENZA IMPUGNATA

Con la sentenza emessa in data 16 aprile 2014, il Giudice per le Indagini Preliminari del Tribunale di Milano, in esito al rito abbreviato scelto dall'imputato, ha ritenuto pienamente provata la penale responsabilità dello stesso in ordine al reato a lui ascritto condannandolo, previa concessione delle attenuanti generiche ed operata la riduzione per il rito, alla pena di mesi 8 di reclusione, oltre al pagamento delle spese processuali, con pena sospesa e non menzione.

Il fatto contestato nell'imputazione di cui supra attiene ad un'operazione di presunta indebita compensazione con credito IVA non spettante che sarebbe stata effettuata dalla società Omissis1 con riferimento al periodo d'imposta 2010.

La ricostruzione fattuale - operata sulla base di un lungo carteggio intercorrente i legali della suddetta società e i commissari giudiziari deputati alla valutazione della proposta di concordato preventivo della stessa - può riassumersi nei termini che seguono:

- In data 29 gennaio 2010 la Omissis1 e la Omissis2 sottoscrivevano un contratto con la quale stabilivano la cessione reciproca di marchi e brevetti. Il corrispettivo previsto per l'acquisizione dei marchi della Omissis1 sarebbe stato pari a euro 2.010.000,00 oltre IVA; quello per l'acquisizione dei marchi della Omissis2 sarebbe invece stato pari a euro 3.000.000.
- Contestualmente alla vendita dei marchi della Omissis1, la Omissis2 si impegnava nei confronti della predetta a concedere l'utilizzo mediante apposita licenza degli stessi marchi ceduti per un periodo di 20 anni, a fronte di un compenso con scadenze prestabilite.
- In conseguenza di tale operazione il 29 luglio la Omissis2 emetteva la fattura n. 103 V in favore della Omissis1 per un importo pari a 3.000.000 di euro oltre IVA, con causale "cessione know how — Seathane Comp A come da contratto del 31 luglio 2010".
- Il 31 dicembre 2010 la Omissis2 metteva la nota di credito n. 23 a storno della fattura emessa, annullando dunque l'operazione precedentemente contabilizzata.
- L'effetto dell'operazione posta in essere è stato quello di aver permesso alla Omissis1 di compensare il proprio debito IVA con il credito risultante dalla fattura e pari a euro 600.000 alla data del 31 luglio 2010¹, salvo poi retrocedere lo stesso credito a mezzo di annullamento della fattura precedentemente emessa alla fine dell'anno 2010.

¹ Si precisa che la fattispecie di cui all'art. 10quater si perfeziona ogniqualvolta il credito utilizzato in compensazione faccia riferimento ad un'operazione imprenditoriale inesistente ovvero ritenuta sprovvista di alcun nesso in relazione al tipo di attività svolta dalla società.

Quanto alla misura dell'importo evaso contestato nel capo d'imputazione si rileva che la somma di euro 516.457 è il massimo importo detraibile per effetto di compensazione con mod. F24 in relazione ad ogni singolo periodo d'imposta.

In merito a tale operazione la Omissis1 forniva la propria versione in sede di domanda di replica alla relazione dei commissari giudiziali ex art. 173 L.F.: le due società avrebbero deciso di scambiarsi reciprocamente i marchi al fine di dar vita ad una nuova Joint Venture. La transazione non sarebbe tuttavia andata a buon fine in ragione della crisi economica subita dalla Omissis1, la quale avrebbe impedito a quest'ultima di onorare il pagamento del prezzo pattuito. In conseguenza di tale circostanza la Omissis2 avrebbe proceduto ad annullare la fattura precedentemente emessa in favore di Omissis1, determinando in questo modo la retrocessione dei marchi oggetto di compravendita. Coerentemente con quanto appena esposto la Omissis1 ha precisato che il know how oggetto di cessione è sempre stato di proprietà della Omissis2.

I commissari giudiziali, d'altro canto, intravedevano nell'operazione commerciale posta in essere un meccanismo di elusione tributaria consistente nell'aver permesso alla Omissis1 di portare a detrazione un credito IVA ad essa non spettante in relazione all'anno d'imposta 2010. Tale convinzione è stata ingenerata nei commissari in ragione dei plurimi rapporti di diverso tipo esistenti tra le due società, nonché una serie di finanziamenti "a cifra tonda" intercorrenti tra le stesse, i quali avrebbero fatto presagire sviluppi anomali o quantomeno singolari della gestione imprenditoriale e contabile. Era inoltre risultato che l'odierno imputato fosse membro del Consiglio di Amministrazione di Omissis2 nel periodo antecedente all'agosto 2010; che questi era diventato socio della holding che deteneva la partecipazione sociale di Omissis2 successivamente ai fatti di cui si discute; che su alcune fatture tra le due società era recata la causale "servizi infra-gruppo"; che il contratto del 29 gennaio 2010 prevedeva che la Omissis1 si spogliasse dei propri marchi ottenendo in cambio una somma che nei 19 anni successivi avrebbe dovuto restituire a rate senza riottenere i marchi ceduti.

Sulla base delle sopra esposte evidenze il Tribunale ha ritenuto di sposare la ricostruzione operata dai commissari giudiziali sulla base delle seguenti ragioni:

- a. L'emergente promiscuità imprenditoriale tra la Omissis1 e la Omissis2
- b. L'insensatezza imprenditoriale dell'acquisto — in data luglio 2010 - da parte di Omissis1 di un know how che già precedentemente utilizzava in forza della licenza concessa da Omissis2 con il contratto del 29 gennaio 2010;
- c. L'inutilità economica del contratto stipulato tra Omissis1 e Omissis2 nel gennaio 2010;
- d. La circostanza che il giudice delegato abbia autorizzato l'accertamento con adesione, nulla opponendo alle pretese erariali.

Quanto al trattamento sanzionatorio, sono state concesse le circostanze attenuanti generiche principalmente in ragione del corretto comportamento processuale dell'imputato, il quale ha lealmente fornito tutta la documentazione utile ad una completa valutazione del caso. La misura della pena è stata determinata in misura significativamente superiore al minimo edittale (anni 1 e mesi 6) in ragione dell'entità del danno causato e dell'intensità del dolo manifestata; pena ridotta per l'applicazione delle predette circostanze generiche e per il rito a mesi 8 di reclusione.

Sono stati altresì concessi i benefici della sospensione condizionale della pena e della non menzione in considerazione dell'incensuratezza dell'imputato.

L'ATTO DI APPELLO

Avverso la sopra menzionata sentenza il difensore di Omissis1 ha tempestivamente interposto appello sulla base dei seguenti motivi d'impugnazione:

a) Assoluzione perché il fatto non costituisce reato in ragione dell'assenza dell'elemento oggettivo e soggettivo.

Lamenta la difesa, premessa la già documentata e asserita estinzione del debito IVA e la circostanza relativa all'ammissione alla procedura di concordato preventivo per la Omissis1 la mancata dimostrazione del dolo richiesto dalla norma incriminatrice.

Osserva l'appellante come il giudice di prime cure abbia completamente omissis di valutare la consapevolezza dell'imputato in ordine all'asserita fittizietà delle operazioni sottostanti all'indebita detrazione IVA contestata. Egli ha in effetti assunto la carica di legale rappresentante della Omissis1 il giorno 1.2.2011, occupandosi da quel momento in poi della domanda di concordato presentata. La prima dichiarazione fiscale da lui sottoscritta in data 30.9.2011 è stata presentata in continuità con la precedente situazione contabile e dunque non è possibile affermare che egli avesse contezza della veridicità delle operazioni sottostanti.

Peraltro — a dire della difesa — nemmeno risulterebbe provato l'elemento oggettivo del reato, atteso che l'adesione dei liquidatori alla procedura conciliativa dell'Agenzia delle Entrate non dimostra la ritenuta fittizietà delle operazioni, potendo essere invece stata dettata da ragioni di maggior convenienza per la procedura, come in effetti sostenuto.

b) Sul trattamento sanzionatorio.

Osserva il difensore che la pena è stata determinata dal primo giudice in misura prossima al massimo edittale in ragione dell'entità del danno causato e dell'intensità del dolo. Nessuno di questi elementi risulta comprovato dalle emergenze processuali, visto l'integrale pagamento del debito tributario da parte dei liquidatori e vista l'indimostrata sussistenza dell'elemento soggettivo in capo al Omissis2.

In conseguenza di quanto sopra la difesa ha chiesto la rideterminazione della pena nel minimo, oltre alla già ritenuta concessione delle attenuanti generiche e alla riduzione per il rito.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Occorre anzitutto rilevare che l'imputato Omissis2 a mezzo dell'attività svolta dai liquidatori giudiziali nell'ambito della procedura di concordato preventivo intrapresa dalla Omissis1 ha completamente estinto il debito tributario per l'annualità 2010 (comprensivo di interessi e sanzioni) facendo utilizzo dell'apposita procedura di accertamento con adesione indicata dall'Agenzia delle Entrate nel relativo avviso notificato all'imputato.

2. Tale circostanza — correttamente ed esaurientemente documentata dalla difesa in atti (Cfr. all. 11-12-14-15 all'atto di opposizione a decreto penale, dep. 3.12.2013) - risulta in effetti dirimente ai fini della soluzione del presente giudizio, stante l'intervenuta introduzione della causa di non punibilità di cui all'art. 13 d.lgs. 74/2000, per effetto del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

3. La suddetta norma recita infatti al comma 1: *"i reati di cui agli articoli /Obis, /Oter e /Oquater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso"*.

4. Nel caso che qui si esamina appaiono soddisfatti tutti i requisiti previsti dalla disposizione sopra citata, atteso che il debito contestato nel capo di imputazione risulta essere stato integralmente estinto mediante apposita presentazione del modello F24 in data 20.9.2012 - e dunque in epoca ben anteriore sia all'emissione del decreto penale di condanna opposto (15.7.2013) sia alla conclusione dell'udienza preliminare (16.4.2014) — mediante una delle procedure espressamente indicate dalla norma, ossia l'adesione all'accertamento dell'Agenzia delle Entrate.

5. Mette conto osservare che l'assenza di motivi atti a dedurre l'applicazione di tale causa di non punibilità da parte della difesa non impedisce al presente Collegio di rilevarne la sussistenza, giacché essa è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento, e atteso che la novella legislativa non era ancora intervenuta nell'ordinamento alla data di deposito dell'atto d'appello da parte del difensore.

6. Giova inoltre precisare che la venuta in rilievo delle cause sopravvenute di esclusione della punibilità si ha solo qualora si sia ritenuto integrato il reato contestato sotto il duplice profilo dell'elemento oggettivo e sog-

gettivo. Queste ultime infatti, diversamente dalle cause di giustificazione e dalle cause di esclusione della colpevolezza, lasciano intatta sia l'antigiuridicità del comportamento sia la sua esigibilità psicologica, derivando l'esclusione della punibilità da mere valutazioni politico-sociali operate dal legislatore.

7. Nella vicenda che qui interessa, in effetti, le plurime anomalie dell'operazione di indebita compensazione contestata - già messe in luce dai commissari giudiziali nel corposo carteggio in atti e riprese nelle motivazioni del giudice di prime cure - inducono la presente Corte a ritenere che la trasmigrazione del credito IVA dalla Omissis2 alla Omissis1 (e viceversa) fosse priva di adeguata giustificazione sul piano imprenditoriale.

8. Nella stessa direzione, non parrebbe prima facie meritevole di accoglimento il motivo d'appello relativo all'assenza dell'elemento soggettivo del reato facente leva sulla successione nella carica amministrativa tra il sig. Omissis e il sig. Omissis atteso che è stato ampiamente documentato come quest'ultimo avesse approfondita contezza delle operazioni commerciali intercorrenti tra la Omissis2 e la Omissis1 vista anche la sua partecipazione gestoria nell'una e nell'altra in momenti diversi.

9. Da ultimo, occorre affrontare la possibile obiezione relativa al carattere personale delle cause sopravvenute di non punibilità. Queste — come noto — attengono unicamente all'autore materiale dell'azione criminosa posta in essere, al punto che la successiva condotta legittimante l'esclusione della punibilità non si comunica ad eventuali concorrenti nel reato ex art. 119 c.p.

10. Tuttavia il dato testuale della norma di cui all'art. 13 — diversamente dal tenore delle altre cause sopravvenute di esclusione della punibilità² - pare attribuire rilevanza oggettiva alla circostanza dell'estinzione del debito tributario, non facendo alcuna menzione dei soggetti i quali sarebbero tenuti all'adempimento di quanto dovuto all'Erario (unitamente a interessi e sanzioni) al fine di poter beneficiare dell'esclusione di pena.

Ciò induce a ritenere che la *voluntas legis* sia unicamente quella di garantire la corretta percezione da parte dell'Erario delle somme ad esso spettanti, incentivando la regolarizzazione della posizione contributiva oggetto dell'avviso di accertamento. In tale ottica, non assumerebbe alcuna rilevanza la provenienza dell'azione riparatoria e/o risarcitoria, potendo questa essere tenuta anche da soggetto diverso dall'autore materiale della condotta contestata. In altre parole, l'unico dato che assume importanza è l'esclusione di qualsivoglia lesione al bene giuridico sotteso alla norma alla data di apertura del dibattimento di primo grado.

11. Alla luce di quanto sopra, si ritiene perfettamente legittima l'operatività della causa di non punibilità nel caso di specie benché l'estinzione del debito tributario sia avvenuta a mezzo dell'attività dei liquidatori giudiziali deputati all'esecuzione del concordato preventivo, e dunque non per mano del sig. Omissis.

12. Peraltro, anche a voler respingere l'interpretazione letterale della norma così come supra ricostruita pare difficile sostenere che, nel caso in esame, vi sia un'effettiva alterità tra la posizione del sig. Omissis e quella dei liquidatori giudiziali, stante il fatto che la gestione dell'imputato fin dal momento in cui è divenuto amministratore della Omissis1 in data 1 febbraio 2011 è stata perlopiù finalizzata all'omologazione del concordato preventivo, con tutte le conseguenze che da esso discendono (come risulta dalla domanda di ammissione dallo stesso presentata in data 30.5.2011).

13. Si osserva inoltre che alla data dell'avviso di accertamento proveniente dall'Agenzia delle Entrate (13.3.2012), è indubbio come gli unici organi deputati a poter decidere di estinguere l'obbligazione tributaria erano proprio i liquidatori giudiziali, i quali agivano nell'interesse della procedura, e dunque indirettamente nell'interesse del sig. Omissis della Omissis1. Il Omissis non disponeva più infatti dei poteri gestori tipici e utili alla regolarizzazione della propria posizione contributiva nei confronti dell'Erario, essendo tale scelta unicamente riservata agli organi della procedura appositamente nominati in esito al decreto di omologazione del Tribunale.

14. Di talché, alla luce della complessiva valutazione delle circostanze del caso concreto, parrebbe contra legem escludere l'operatività della causa di non punibilità in ragione della diversità del soggetto competente ad operare l'adempimento del debito erariale gravante sulla Omissis1 visto anche l'intento manifestato dal sig. Omissis in direzione del buon andamento della procedura concorsuale da egli stesso attivata nella propria qualità di legale rappresentante della società.

15. Pertanto il presente Collegio ritiene di dichiarare non punibile l'odierno imputato in relazione al reato a lui ascritto ai sensi e per gli effetti dell'art. 13 d.lgs. 74/2000.

² Ad esempio per la desistenza volontaria l'art. 56, comma 3 c.p. prevede che "se il colpevole volontariamente desiste..."; per la ritrattazione l'art. 376 c.p. prevede che "il colpevole non è punibile se..."; ovvero ancora per il reato di procurata evasione colposa l'art. 387, comma 2 c.p. prevede che "il colpevole non è punibile se..."; l'art. 463 c.p. prevede che "non è punibile chi, avendo commesso alcuno dei fatti preveduti dagli articoli precedenti...".

All'esito di quanto premesso e considerato la Corte,

P.Q.M.

Visti gli artt. 605, 530 c.p.p.

IN RIFORMA

della sentenza del GIP del Tribunale di Milano emessa in data 16 aprile 2014, appellata dall'imputato Omissis1

DICHIARA

l'imputato non punibile ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 74/2000.

Fissa in gg. 60 il termine per il deposito delle motivazioni della sentenza.

Milano, li 20 aprile 2017

iltributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale 

