

#76 06.2021



approfondimento
in materia di
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › Il buio oltre la Legge
- › Giustizia tributaria - illegittimo il collegio giudicante composto con giudici applicati
- › Rivalutazione beni d'impresa: un'opportunità da cogliere
- › Crisi di imprese – profili tributari
- › Le opportunità del credito d'imposta - Piano transizione 4.0
- › Gli "Alloggi Sociali" dell'agenzia Regionale per La Casa e l'abitare – c.d. ARCA - sono esenti dal pagamento dell'Imu
- › Irrilevanza penale dell'omessa compilazione del quadro RW
- › Un altro principio di garanzia in pericolo per l'interpretazione "pro-fisco" della Giustizia Tributaria



#76.2021

Approfondimento online - Anno 7

iltributo.it

associazione
per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale



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 gratis l'approfondimento e le *news*

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" da scaricare dal sito 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

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: info@iltributo.it o collegati al ns sito

PER FARE IL PUNTO DELLE RECENTI REGOLE, DELLA PRASSI E DELLE QUESTIONI ANCORA APERTE, PER ORIENTARE GLI OPERATORI E PERMETTERE DI LAVORARE ALLE PRATICHE DI SUPERBONUS SENZA GROSSI MARGINI DI INCERTEZZA.

UN MANUALE DI RIFERIMENTO NON SOLO PER PROPRIETARI DI IMMOBILI MA SOPRATTUTTO PER AMMINISTRATORI DI CONDOMINIO, TECNICI, PROFESSIONISTI ECONOMICI - CHE DEVONO VISTARE LE PRATICHE E FARE GLI INVII - E DITTE FORNITRICI - CHE DOVRANNO RAPPORTARSI COI CLIENTI DA UN LATO E CON GLI ISTITUTI DI CREDITO DALL'ALTRO, IN CASO DI CESSIONE DEL CREDITO O SCONTO IN FATTURA.



SUPERBONUS 110%

LA GUIDA DEFINITIVA

Dopo la legge di Bilancio 2021

di Luca Mariotti

con un contributo di Lorenzo Giuntoli e Giulia Picchi

IN FORMATO AMAZON KINDLE E E-BOOK

In offerta sul nostro sito
a soli **€14,99** (IVA 4% esclusa)

Con l'acquisto riceverai aggiornamenti gratuiti fino al 30 aprile 2021



Il buio oltre la Legge

....02

di Luca Mariotti

Approfondimento

**Giustizia tributaria - illegittimo il collegio giudicante
composto con giudici applicati**

....06

di Maurizio Villani

Rivalutazione beni d'impresa: un'opportunità da cogliere

....11

di Paolo Soro

Crisi di imprese – profili tributari

....20

di Luca Labano

Le opportunità del credito d'imposta - Piano transizione 4.0

....32

di Tania Frosali

Gli “Alloggi Sociali” dell’agenzia Regionale per La Casa e l’abitare - c.d. ARCA - sono esenti dal pagamento dell’Imu36
--	--------

di Maurizio Villani

Giurisprudenza – Commento

Corte di Cassazione

<i>Irrilevanza penale dell’omessa compilazione del quadro RW</i>46
--	--------

(Corte di Cassazione, Sez. VI Penale, Sentenza n.19849 del 19 maggio 2021)

commento di Martina Urban

<i>Un altro principio di garanzia in pericolo per l’interpretazione “pro-fisco” della Giustizia Tributaria</i>50
--	--------

(Corte di Cassazione, Ordinanza n.14159 del 24 maggio 2021)

commento di Luca Mariotti

Giurisprudenza – Fonti



Corte di Cassazione, Sez. VI Penale, Sentenza n.19849 del 19 maggio 2021

....57



Corte di Cassazione, Ordinanza n.14159 del 24 maggio 2021

....64

Il Punto

Il buio oltre la Legge



di Luca Mariotti

Abbiamo sempre tenuto una linea coerente con la correttezza istituzionale e ci teniamo a mantenerla. Se ci sono delle regole esse vincolano tutti, compresi i commentatori, e semplicemente vanno rispettate. Ma al tempo stesso, siccome ci sono Regole (volutamente con la lettera maiuscola) che nascono come Principi e che ad esse occorre che tutti (operatori inclusi) si adeguino, ci permettiamo un sommesso giudizio di allineamento ai Principi stessi e, come di consueto, se riteniamo che questo allineamento non sia verificato riteniamo che sia utile per tutti promuovere su questo un confronto.

Negli ultimi due numeri della rivista, questo e il precedente, abbiamo osservato come l'interpretazione della Suprema Corte di talune norme sia semplicemente non rispettosa della Legge stessa.

L'Avv. Ianniello ha parlato dell'articolo 1, comma 935, Legge n. 205/2017, che ha introdotto nell'articolo 6, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997, un nuovo periodo in base al quale il cessionario o committente, in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva erroneamente assolta dal cedente o prestatore, può procedere alla detrazione D.P.R. n. 633 del 1973 ex art. 19, della maggior somma versata all'emittente. E ha fatto notare come la recente giurisprudenza della Cassazione abbia disapplicato tale norma, ritenendo una lettura restrittiva di essa più in linea con la giurisprudenza unionale.

Chi scrive, in altra parte del numero presente, rileva come l'articolo 3 dello "Statuto del Contribuente" (L. 212/2000) in materia di motivazione degli atti impositivi preveda testualmente che se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. E' l'obbligo di allegazione ad integrazione della motivazione, per il

quale non sono previste deroghe dalla Legge (l'espressione "deve essere allegato" non pare ammettere equivoci). Ebbene, come conferma una recente ordinanza di cui ci occupiamo in altra parte, secondo la Corte è sufficiente che nell'atto impositivo vengano riportati "gli elementi essenziali" (quali?) dell'atto richiamato per superare la previsione, in deroga alla Legge stessa....

Si potrebbe continuare a citare esempi riferiti agli anni più recenti nei quali non è difficile intravedere uno sforzo della Giustizia Tributaria di salvare atti impositivi (e quindi gettito) evidentemente invalidi per Legge. Tutti ricordiamo la vicenda dei dirigenti illegittimi che firmano accertamenti i quali restano validi a meno che nei motivi di doglianza non sia stato contestato dal principio lo specifico vizio, con buona pace del concetto di nullità da inesistenza che tutti abbiamo studiato. O la lettura restrittiva, in contrasto con quindici anni di giurisprudenza fino alla Corte Costituzionale, dell'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale preventivo. Con atti quindi che sono contemporaneamente legittimi a fini delle imposte dirette e illegittimi a fini IVA....

Ma c'è anche un altro aspetto che pone un'altrettanto rilevante questione sotto il profilo delle Regole (con la maiuscola).

La questione di base predetta (l'attenzione al gettito) ha indotto negli anni più recenti il Legislatore a fare dei veri e propri "assist" all'Amministrazione, consentendo di incamerare risorse non necessariamente legate a una reale capacità contributiva o limitando in qualche modo la possibilità di difesa da parte del contribuente.

E' noto ad esempio il caso delle imposte comunali sulla casa con la Suprema Corte che da anni ha voluto prima individuare un concetto, normativamente inesistente, di "focolare domestico tributario" in ambito ICI e successivamente il Legislatore, viste forse le alterne fortune, soprattutto nei gradi di merito, del predetto concetto e considerati gli appetiti dei Comuni, ha introdotto una modifica all'art. 13 del D.L. n. 201/2011, prevedendo che per avere l'esenzione, i coniugi debbano risultare anagraficamente residenti nello stesso luogo. Poco importa se al periodo successivo la Legge preveda una esenzione per coniugi residenti nello stesso comune. Chi fosse residente in comuni diversi non ne può avere nessuna. E la Corte sta cominciando a consolidare una lettura letterale di questa regola che per qualunque operatore del Diritto (e anche per diversi parlamentari, visto il numero di interrogazioni pendenti) contrasta coi Principi sotto più di un profilo.

E' forse meno noto per chi segua la giurisprudenza ciò che è accaduto in ambito di interpelli disapplicativi, contesto nel quale la Suprema Corte, in ossequio alla lettura tradizionalmente estensiva dell'articolo 19 D.Lgs 546/92, ammette l'impugnazione del diniego di interpello senza se e senza ma. Ma il Legislatore risolve il problema di riallineare la predetta impugnabilità con le Circolari dell'Agenzia, mai aperte a questa soluzione. L'articolo 6 del Dlgs 156/2015 che ha cancellato le norme che prevedono l'impugnabilità, con buona pace dei Giudici che non vedono in ciò una contrazione del diritto di difesa. Neppure è possibile per il malcapitato contribuente chiedere la revisione in autotutela della risposta a interpello giacché la Corte Costituzionale ha ormai avallato, con una pronuncia di diritto amministrativo e non tributario (181/2017) il valore salvifico del silenzio rispetto alla domanda di revisione di atti impositivi.

In questi casi, come in altri, riteniamo che la Legge vada sempre rispettata ma che essa debba rispettare la Carta Costituzionale e i suoi Principi. Ci aspetteremmo quindi da Giudici capaci di depurare (in un contesto nel quale vale la riserva di Legge) delle regole a valore generale direttamente dalla Costituzione quando sono a favore dell'Amministrazione (vedi la prima stagione dell'abuso del diritto) che avessero la stessa attenzione in casi nei quali la Legge introduce riferimenti grossolanamente in contrasto con le regole di uguaglianza e capacità contributiva e col diritto di difesa.

Con l'auspicio che si possa per questa via tornare in un contesto nel quale la Politica abbia il coraggio di alzare per tutti un'aliquota fiscale, anche se impopolare, o erogare un "bonus" in meno, piuttosto che prelevare gettito in spregio alle Regole fondamentali della nostra convivenza. E nel quale i Giudici siano garanti della Legge e della Costituzione e non delle entrate (con la lettera minuscola, è un sostantivo....).



“Perché non scegliere dei gestionali per lo studio pensati da un collega con la mia stessa esperienza?”

PROGRAMMI CONTABILI E FISCALI

GBSOFTWARE

**NATI DALL'IDEA DI UN COMMERCIALISTA
E DA UNO STUDIO ATTIVO DAL 1977!**

Abbatti subito TEMPI, DIFFICOLTÀ e SPESE.

Puoi contare su soluzioni proprietarie e made in Italy:
non facciamo parte di alcun gruppo o multinazionale.
Software e assistenza sono curati da noi in via esclusiva.

SCOPRI DI PIÙ



Giustizia tributaria Illegittimo il collegio giudicante composto con giudici applicati

di - Maurizio Villani

Avvocato tributarista

Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) include espressamente la riforma della giustizia tributaria nel novero dei prioritari interventi di riforma del nostro sistema giudiziario.

La riforma deve rendere autonoma ed indipendente la giustizia tributaria (Quinta Magistratura), con giudici tributari di ruolo, assunti per concorso pubblico, ai quali riconoscere un giusto e dignitoso compenso per la delicata e difficile professione giudiziaria svolta.

- La normativa attuale

La riforma, inoltre, deve specificatamente disciplinare la procedura di applicazione dei giudici tributari, oggi, secondo me, priva di specifica regolamentazione ed in

contrasto con altra disposizione di legge.

Oggi, infatti, il D.Lgs. n. 545/1992 stabilisce che:

1. *“nessuno può essere componente di più commissioni tributarie”* (art. 8, comma 3, D.Lgs. n. 545 cit.);

2. il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (C.P.G.T.), però, *“dispone, in caso di necessità, l’applicazione di componenti presso altra commissione tributaria o sezione staccata, rientrante nello stesso ambito regionale, per la durata massima di un anno”* (art. 24, comma 1, lettera m – bis, D.Lgs. n. 545 cit.; la presente lettera è stata aggiunta dall’art. 16 *quater* D.L. n. 452 del 28/12/2001, convertito nella Legge n. 16 del 27/02/2002, con decorrenza dal 28/02/2002).

In sostanza, in base alla succitata

normativa, l'istituto dell'applicazione nella giustizia tributaria:

- ✓ manca di una regolamentazione specifica, come previsto, invece, per la magistratura ordinaria;
- ✓ in ogni caso, è limitata ad un solo anno;
- ✓ sempre, però, nella stessa regione.

Il vero problema che si pone oggi, però, è se il suddetto istituto è compatibile o meno con la regola generale dell'art. 8, comma 3, cit., che non consente ad un giudice tributario di far parte di più Commissioni tributarie, senza alcuna precisa ed espressa eccezione normativa.

- Le risoluzioni del C.P.G.T.

In effetti, questa problematica era stata sollevata da molti giudici tributari, sulla legittimità o meno, in caso di disposta applicazione, di poter continuare ad espletare contemporaneamente il servizio presso la Commissione tributaria di appartenenza.

Il C.P.G.T. ha risposto al quesito con le seguenti risoluzioni:

1. Risoluzione n. 3 del 27 marzo 2007

“Appare pregiudiziale alla soluzione del terzo quesito stabilire se la contemporanea prestazione del servizio in due diverse Commissioni Tributarie, a seguito di applicazione, violi il divieto di cui all'art. 8, co. 3, del d.lg. n° 545/92.

A tal riguardo, è opportuno chiarire la natura dell'istituto dell'applicazione, al fine di tratteggiarne, pur sommariamente, caratteristiche e limiti.

Sotto un profilo amministrativistico,

l'applicazione si inserisce nel novero degli istituti volti ad introdurre parziali modificazioni del rapporto di servizio (rectius: del rapporto organico), tali però da non incidere sulla continuità del rapporto stesso. Essa si distingue dal “comando” in quanto non comporta la prestazione del servizio presso Amministrazione diversa da quella di appartenenza; e ancor più dal “distacco” in quanto non comporta la prestazione del servizio presso un diverso Ente. Al contrario, con l'applicazione si dispone la temporanea ed eccezionale utilizzazione del dipendente a mansioni della stessa qualifica o anche di qualifica diversa, sempre però della medesima carriera, presso diverso organo o ufficio della stessa Amministrazione (Cfr., al riguardo, l'art. 31 del D.P.R. 10 gennaio 1957, n° 3, non abrogato dal d.lg. n° 165/01). E tuttavia, connotato comune tra applicazione, comando e distacco è quello di non comportare alcuna soluzione di continuità nel rapporto di servizio: dato, questo, confermato dalla circostanza che in tutti e tre i casi l'onere economico per il personale grava comunque sull'Amministrazione di appartenenza.

Il descritto schema si riproduce nel caso dei magistrati tributari applicati ad altra Commissione: è noto che essi, proprio in quanto mantengono la titolarità del posto e della funzione presso la Commissione di appartenenza, continuano da questa a percepire il compenso fisso; compenso fisso che, per contro, non viene corrisposto dalla Commissione presso cui si è applicati, limitandosi quest'ultima a liquidare esclusivamente quanto dovuto a titolo di compenso variabile. È dunque evidente che, anche per i magistrati tributari, l'applicazione non comporta alcuna soluzione di continuità nel rapporto di servizio: i magistrati applicati continuano ad appartenere, durante l'applicazione, al ruolo della Commissione Tributaria di provenienza.

Se così è – come è –, allora negare ad un magistrato applicato di poter continuare ad esercitare la funzione che gli è propria anche presso la Commissione al cui ruolo continua ad appartenere risulterebbe, oltre che difficilmente giustificabile sul piano giuridico, anche gravemente illogico.

Del resto, a sostegno della tesi dianzi esposta, ancora una volta non è fuori luogo richiamare la prassi operante nell'ambito dell'Ordinamento giudiziario ordinario, in cui i magistrati applicati ai sensi del citato art. 111 del R.D. n.12/1941 continuano ad esercitare le funzioni di cui sono titolari, in pendenza di applicazione, anche presso l'organo di appartenenza.

Conclusivamente, non è precluso al magistrato tributario applicato presso altra Commissione di continuare a prestare servizio nella Commissione di appartenenza."

2. Risoluzione n. 2 del 29 aprile 2008 (che rettifica la precedente)

"In terzo ed ultimo luogo, non si può prescindere da una annotazione di natura costituzionale, che, proprio in quanto tale, quasi assorbe i pur solidi argomenti fin qui sviluppati. Ed è appena il caso di ricordare che quanto dettato in Costituzione, a livello di garanzie, per la magistratura ordinaria è pacificamente estensibile ad ogni altra magistratura, anche alla luce del tendenziale principio dell'unità della giurisdizione. Il riferimento è all'art. 107, co. 1, della Carta Costituzionale, che per comodità si riporta: "I magistrati sono inamovibili. Non possono essere dispensati o sospesi dal servizio né destinati ad altre sedi o funzioni se non in seguito a decisione del Consiglio Superiore della Magistratura, adottata o per i motivi e con le garanzie stabilite dall'ordinamento giudiziario o con il loro consenso".

Non per caso, infatti, l'art. 110 [non 111] del novellato Ordinamento giudiziario prevede bensì l'applicazione solo "d'ufficio" dei magistrati; esso, però, in linea con la disposizione costituzionale, subordina l'applicazione alla fissazione di "(...) criteri obiettivi e predeterminati indicati in via generale dal Consiglio Superiore della Magistratura ed approvati contestualmente alle tabelle degli uffici e con la medesima procedura." (art. ult. cit., co. 2, prima parte).

Vale la pena, a questo punto, di riprendere il testo dell'art. 24, co. 1, lett. m-bis: "Il Consiglio di Presidenza (...) dispone, in caso di necessità, l'applicazione di componenti presso altra Commissione tributaria o sezione staccata, rientrante nello stesso ambito regionale, per la durata massima di un anno." Si tratta, evidentemente, di applicazioni d'ufficio, posto che manca ogni riferimento al consenso dei magistrati interessati. E, come s'è visto, questo è quanto oggi accade anche per la magistratura ordinaria. Ma vi è una netta differenza: l'art. 110 Ord. giud. appare certamente in linea con la norma costituzionale ("con le garanzie stabilite dall'ordinamento giudiziario") in quanto prevede che i criteri obiettivi debbano essere "preordinati" ed indicati in via generale; per contro, la sopra citata norma dell'ordinamento giudiziario tributario non prevede alcuna "garanzia" di criteri oggettivi e predeterminati per disporre l'applicazione di un magistrato. Né a ciò si può obiettare che il Consiglio di Presidenza può comunque dotarsi di criteri all'uopo, posto che, a partire dalla lettera della disposizione in discorso, ciò non porrebbe la norma al sicuro da censure di costituzionalità. Ed allora, la contemporanea permanenza del magistrato tributario anche nella Commissione in cui è di ruolo, oltre che in quella d'applicazione, appare conforme ad una sistematica lettura del dedotto art.

24, lett. m-bis; lettura che, in quanto più coerente al principio costituzionale di cui all'art. 107 Cost., rappresenta per questo Consiglio, oltre che un obbligo discendente dalle comuni regole ermeneutiche, anche un valido metodo per assicurare l'applicabilità dell'istituto e, finalmente, la funzionalità del servizio.”.

- Considerazioni conclusive

Personalmente, non condivido le conclusioni delle due risoluzioni sopra citate perché:

- ✓ il riferimento all'art. 107, primo comma, della Costituzione non è corretto in quanto si riferisce **soltanto** al Consiglio superiore della magistratura (**C.S.M.**), che, peraltro, applica una speciale ed organica normativa (art. 110 dell'Ordinamento giudiziario R.D. n. 12 del 30 gennaio 1941 e successive modifiche);
- ✓ **infatti, l'art. 110 cit, norma speciale, intestato “Applicazione dei magistrati”, si riferisce esclusivamente ai Tribunali ordinari, ai Tribunali per i minorenni e di sorveglianza, alle Corti di appello, con una specifica e dettagliata disciplina procedurale, sentito anche il Consiglio giudiziario del distretto nel quale presta servizio il magistrato che dovrebbe essere applicato;**
- ✓ **nell'attuale sistema giudiziario non esiste “il tendenziale principio dell'unità della giurisdizione” che, invece, era previsto dall'art. 118 del Progetto di Legge di Riforma della Costituzione mai approvato;**
- ✓ **nella giustizia tributaria, invece, si fa**

riferimento ad un organo giudiziario diverso (il C.P.G.T.), peraltro in assenza di una espressa disciplina normativa della fattispecie e non è ammessa l'analogia per le norme speciali; inoltre, mancano le garanzie di difesa o il consenso del giudice tributario, come tassativamente previsto dall'art. 107, primo comma, della Costituzione;

- ✓ in ogni caso, anche se per analogia si vuol fare riferimento generico all'art. 110 cit., bisogna sempre rispettare le tassative condizioni dell'art. 8, terzo comma, cit., per cui il giudice tributario applicato deve far parte soltanto di una Commissione tributaria, cioè quella cui viene assegnato (applicazione “piena”), che deve pagare il compenso fisso, al massimo per un anno e soltanto in una regione, come tassativamente previsto dall'art. 24 D.Lgs. n. 545 cit.; inoltre, soltanto **una volta** dovrebbe essere consentita l'applicazione e **non certo tre volte**, come stabilito, peraltro senza una motivazione, dalle Risoluzioni del C.P.G.T. n. 5/2002, n. 3/2007, n. 2/2008, n. 13/2014, n. 5/2015, n. 7/2015 e n. 255 del 23/02/2021, tenuto conto del corretto apporto al lavoro del collegi giudicanti, attesa la complessità delle materie trattate ed il conseguente tempo ragionevolmente occorrente allo studio delle pratiche affidate ed alla stesura delle motivazioni, unitamente a quello per il raggiungimento della nuova sede;
- ✓ **“TERTIUM NON DATUR”,** se si vogliono rispettare le norme oggi esistenti e mai modificate, integrate o abrogate;
- ✓ inoltre, **proprio in mancanza di una**

specifica normativa procedurale, prevista invece per la magistratura ordinaria, non si può prevedere e disciplinare con una semplice risoluzione, atto amministrativo interno, la procedura da rispettare (si rinvia all'ultima risoluzione del C.P.G.T. n. 255 del 23/02/2021), anche per quanto riguarda l'applicazione di magistrati tributari in Commissioni ubicate in regioni diverse (inizialmente vietata con la risoluzione del C.P.G.T. n. 5/2002 del 10/09/2002), tenuto conto del limite logistico previsto dall'art. 24 D.Lgs. n. 545 cit. mai modificato ("**rientrante nello stesso ambito regionale**"); infatti, il succitato art. 24 non è stato mai modificato nonostante la legge n. 183 del 12/11/2011 avesse abrogato la lettera f) dell'art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 545 cit., che obbligava i giudici tributari a risiedere nella regione della Commissione tributaria di appartenenza (contrariamente a quanto previsto dalla Risoluzione del C.P.G.T. del 03 marzo 2015);

- ✓ infine, l'art. 24, lettera m – *bis*, citato non stabilisce alcun "**criterio obiettivo e predeterminato di massima**", come, invece, previsto dallo stesso art. 24 alla lettera f (si rinvia all'ordinanza n. 309 del 20/07/2007 della Corte Costituzionale); questa mancanza di criteri e norme, logicamente, può portare ai problemi da ultimo evidenziati dalla delibera n. 583 del 25 maggio 2021 della C.P.G.T. (**si rinvia all'interessante articolo di Ivan Cimmarusti in "Il Sole 24 Ore" di lunedì 07 giugno 2021**).

In definitiva, nella problematica attuale, si assiste alla contraddittoria interpretazione del C.P.G.T. che:

- in via analogica (peraltro non ammessa per le norme speciali come le attuali), tenta di colmare un vuoto normativo;

- ma, al tempo stesso, non applica, invece, gli esistenti artt. 8, terzo comma, e 24, comma 1, lettera m- *bis*, D.Lgs. n. 545 più volte citato.

Di conseguenza, la presenza di un giudice illegittimamente applicato, per l'inosservanza delle tassative norme sopra citate, rende l'organo giudicante irregolarmente costituito a causa dell'incompatibilità di uno dei componenti, con la conseguenza che la relativa sentenza è affetta da nullità assoluta, rilevabile d'ufficio nel giudizio di impugnazione (artt. 158 c.p.c. e 59, comma 1, lettera d, D.Lgs. n. 546/1992; Circolare n. 39/E del 04/02/1998 del Ministero delle Finanze e Risoluzione del 18/03/1997 del Ministero delle Finanze).

Appunto per questo, *de iure condendo*, in occasione della riforma strutturale della giustizia tributaria, il legislatore dovrà intervenire con una normativa che specifichi, in modo chiaro e preciso, la procedura di applicazione, per evitare le problematiche di cui sopra.



Rivalutazione beni d'impresa: un'opportunità da cogliere

di - Paolo Soro
Dottore Commercialista

Fra le tante disposizioni di favore stabilite nei vari provvedimenti emergenziali causa COVID, sta passando quasi "inosservata" la nuova rivalutazione dei beni d'impresa. Complice anche il fatto che siamo abituati a ritrovarcela propinata un po' in tutte le salse, praticamente ogni anno, da oltre un decennio, forse non abbiamo correttamente approfondito la norma che, viceversa, a parere di chi scrive, quest'anno come non mai risulta essere particolarmente vantaggiosa, specie con le novità introdotte nell'ultima Legge di Bilancio. Vediamo, allora, di analizzare meglio l'argomento.

L'art. 110 del DL "Agosto" (DL 104/2020), convertito nella L. 126/2020, come

integrato dall'art. 1, comma 83, Legge 178/2020, ha riproposto la possibilità di rivalutare i beni d'impresa risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019. La misura massima della rivalutazione resta fissata, a seguito del rinvio all'art. 11 della Legge 342/2000, nel valore effettivamente attribuibile:

"Ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri".

Il limite massimo della rivalutazione di cui occorrerà tenere conto è in sostanza il

maggiore tra il valore d'uso o comunque di sostituzione e il valore normale / di mercato. Su tali basi, è dunque possibile iscrivere in bilancio dei valori superiori al costo storico.

A parte le aliquote sicuramente vantaggiose e gli effetti fiscali quasi immediati, alcune peculiarità della normativa in parola meritano di essere subito segnalate:

- ✓ La possibilità di attribuire alla rivalutazione anche un valore intermedio rispetto al valore massimo
- ✓ La possibilità di rivalutare soltanto un singolo bene e non necessariamente l'intera categoria omogenea
- ✓ La non obbligatorietà di redigere una perizia di stima (sebbene, almeno in certi casi, continui a essere consigliata a fini probatori nei confronti dell'Agenzia delle entrate)
- ✓ L'inclusione pure dell'avviamento (oltre alle altre attività immateriali) tra i beni che possono essere oggetto di rivalutazione

Con tale ultima inclusione, di fatto, la rivalutazione interessa potenzialmente tutti i beni materiali e immateriali (incluse le partecipazioni, costituenti immobilizzazioni finanziarie, in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c.). Le uniche esclusioni riguardano:

1. I beni utilizzati sulla base dei contratti di leasing: questi ultimi potranno essere rivalutati solo se già riscattati e iscritti entro il 31/12/2019 nell'attivo dello Stato patrimoniale della società utilizzatrice
2. I beni alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività (esempio: immobili iscritti in bilancio tra le rimanenze come beni-merce, nelle società immobiliari)

La rivalutazione si articola sostanzialmente in tre differenti *step*:

- ✓ Rivalutazione con valenza solo civile (gratuita)
- ✓ Rivalutazione con valenza anche fiscale e contestuale creazione della riserva di legge in sospensione d'imposta (mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva del 3%)
- ✓ Rivalutazione con successivo affrancamento del saldo attivo della riserva in sospensione d'imposta (mediante il pagamento dell'ulteriore imposta sostitutiva del 10%)

Il contribuente potrà a suo piacimento optare: solo per il primo tipo di rivalutazione, oppure effettuare sia il primo che il secondo, ovvero ancora eseguirli tutti e tre.

- Rivalutazione con valenza solo civile

In premessa, è bene ricordare che la rivalutazione non può, da sola, comportare una modifica della vita utile del bene; quindi, non può prevedere un prolungamento del processo di ammortamento (OIC 16, par. 77). Rimane peraltro in essere la necessità, sempre nel rispetto degli OIC, di aggiornare la stima della vita utile, qualora si sia verificato un mutamento delle condizioni originarie (bozza di documento interpretativo OIC 7, par. 14).

La rivalutazione con valenza solo civilistica, comporta l'indubbio vantaggio che, pur in assenza dei costi connessi al versamento dell'imposta sostitutiva, in capo all'impresa si generano dei vantaggi in termini di situazione patrimoniale con effetti positivi riguardo a:

- ✓ Facilitazione nell'accesso al credito bancario (miglioramento del *rating*)
- ✓ Copertura di perdite d'esercizio che

possono avere “intaccato” il capitale della società (artt. 2446 e 2247 c.c.)

Ai fini civilistici, in deroga all’art. 2426 c.c., che impone quale criterio di valutazione delle immobilizzazioni quello del costo di acquisto o di produzione, è consentito attribuire ai beni oggetto di rivalutazione un nuovo valore, che deve rispettare il limite del valore economico.

Nell’ipotesi in questione:

- ✓ Le quote di ammortamento non assumeranno mai valenza fiscale
- ✓ Dovrà essere operata una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi e IRAP per la quota di ammortamento non deducibile ai fini fiscali

Quella concernente la rivalutazione sarà l’ultima scrittura contabile da redigere in data 31/12/2020: prima si registreranno gli ammortamenti 2020 (determinati sul costo dei beni antecedenti alla rivalutazione) e poi si contabilizzerà la rivalutazione.

Pertanto:

- ✓ Anno 2020: le quote di ammortamento civilistiche sono determinate sul valore dei beni ante-rivalutazione
- ✓ A partire dal 2021: le quote di ammortamento civilistiche sono determinate sul valore dell’immobile rivalutato (con variazione in aumento in dichiarazione dei redditi e IRAP ai fini fiscali)

- Rivalutazione con valenza anche fiscale e contestuale creazione della riserva di legge in sospensione d’imposta (mediante il pagamento dell’imposta sostitutiva del 3%)

Effettuando questo secondo *step*, la rivalutazione consente di “sfruttare” talune importanti opportunità fiscali, sia agli effetti dell’incremento dei componenti negativi di reddito, sia con riferimento a una diminuzione delle potenziali plusvalenze in ipotesi di futura cessione dei beni rivalutati.

I maggiori ammortamenti decorreranno infatti già dal bilancio successivo a quello in cui viene iscritta la rivalutazione; quindi, a partire dall’esercizio 2021. Inoltre, posto che, anche ai fini civilistici, la decorrenza degli ammortamenti è il 2021, di regola non si dovrebbero generare disallineamenti temporanei contabili-fiscali. Ne deriva che in bilancio non dovrà essere stanziata la fiscalità differita; fermo restando che l’esercizio 2020 non potrà beneficiare delle maggiori quote di ammortamento derivanti dalla rivalutazione.

Relativamente alle potenziali future plusvalenze, gli effetti fiscali verranno acquisiti dal quarto anno successivo (2024) a quello con riferimento al quale è stata eseguita la rivalutazione (2020).

Avremo:

- ✓ Anno 2020: le quote di ammortamento civilistiche e fiscali sono determinate sul valore dei beni ante-rivalutazione
- ✓ A partire dal 2021: le quote di ammortamento civilistiche e fiscali sono determinate sul valore dei beni rivalutati e contestualmente aumenta pure il plafond concernente le spese di manutenzione e riparazione; per contro, nello stesso anno dovremo fare attenzione al calcolo del test di operatività delle “società non operative”
- ✓ Dal quarto esercizio successivo (2024): il calcolo di eventuali plusvalenze/ minusvalenze (nel caso di cessione, autoconsumo dei beni, etc.) rileverà

con riferimento ai nuovi valori dei beni rivalutati

Per quanto attiene alla normativa sulle “società non operative”, si rammenta che i ricavi minimi sono calcolati sulla base dei costi fiscalmente riconosciuti dei beni. Pertanto:

- ✓ Se la rivalutazione è eseguita ai soli fini civilistici, i ricavi minimi continuano a essere determinati in base ai valori storici
- ✓ Se la rivalutazione ha valenza anche fiscale, occorre assumere i valori rivalutati per determinare i ricavi minimi

Ne consegue che, prima di avvalersi della rivalutazione con valenza fiscale, sarà opportuno analizzare le correlazioni fra: i maggiori valori dei beni e la disciplina delle “società non operative”.

- Rivalutazione con successivo affrancamento del saldo attivo della riserva in sospensione d'imposta (mediante il pagamento dell'ulteriore imposta sostitutiva del 10%)

Il comma 3, del predetto art. 110, DL 104/2020, consente la possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione grazie al versamento di un'ulteriore imposta sostitutiva pari al 10%. Le conseguenze dell'affrancamento saranno le seguenti:

- ✓ Il saldo attivo affrancato diverrà liberamente distribuibile
- ✓ Detto saldo attivo non concorrerà a formare il reddito in capo al soggetto che effettua la rivalutazione

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n.

14/E del 2017, ha affermato (in maniera assai poco condivisibile, in quanto non sorretta da concrete giustificazioni di diritto) che, per l'affrancamento, la base imponibile deve essere assunta al lordo della precedente imposta sostitutiva [3%]. Fortunatamente, però, anche a giudizio della Cassazione (19772/2020), l'imposta sostitutiva [10%] dovrà essere determinata sull'importo della riserva di rivalutazione come risultante dal bilancio, quindi al netto della precedente imposta sostitutiva da rivalutazione [3%] pagata, in quanto l'inserimento nella base imponibile di tale ultima imposta finirebbe con il colpire un valore superiore (per l'importo – appunto – di tale imposta) rispetto a quello iscritto a riserva in bilancio e, come tale, non distribuibile.

È inoltre possibile procedere all'affrancamento solo parziale del saldo attivo di rivalutazione. Viceversa, il saldo attivo di rivalutazione non affrancato derivante da precedenti rivalutazioni non può essere oggetto di affrancamento, avvalendosi delle disposizioni di cui alla normativa qui oggetto di esame.

Dunque, la disciplina del saldo attivo di rivalutazione varierà a seconda che si proceda o meno al relativo affrancamento:

A. Saldo non affrancato

- ✓ Nel caso di soggetti IRES, in caso di distribuzione è tassata la società e sono tassati i soci (imposta sostitutiva del 26%)
- ✓ Nel caso di società di persone, il reddito corrispondente al saldo attivo distribuito è attribuito ai soci in base alla trasparenza fiscale; pertanto, tali soci sconteranno l'IRPEF sul reddito attribuito dalla società

B. Saldo affrancato (la riserva di

rivalutazione diventa a tutti gli effetti riserva di utili)

- ✓ Nel caso di soggetti IRES, in capo al socio si applicano le regole ordinarie previste per la tassazione dei dividendi, mentre la società non viene tassata
- ✓ Nel caso di società di persone, le somme distribuite non sono tassate

La circolare n. 14/E del 2017 (par. 8) ha affermato che, in caso di distribuzione del saldo attivo dopo l'affrancamento, trova applicazione la presunzione secondo cui si considerano prioritariamente distribuite le riserve di utili rispetto alle riserve di capitali (si ricorda che tale presunzione non opera per le riserve in sospensione d'imposta). L'imposta sostitutiva pagata in sede di affrancamento del saldo di rivalutazione è indeducibile e può essere imputata, in tutto o in parte, alle riserve iscritte in bilancio o rendiconto. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che gli utili distribuiti derivanti da una riserva in sospensione d'imposta non affrancata si considerano formati nel periodo d'imposta in cui la riserva in sospensione d'imposta viene distribuita, dato che è in questo momento che si realizza il presupposto impositivo in capo ai soci.

Veniamo, ora, agli aspetti meramente pratici.

Il saldo attivo di rivalutazione è iscritto in bilancio in contropartita della rivalutazione, per un importo corrispondente al maggior valore dei beni, al netto dell'imposta sostitutiva e delle eventuali imposte differite dovute sui maggiori valori iscritti, qualora questi ultimi abbiano solo valenza civilistica. L'iscrizione deve avvenire con espresso richiamo alla L. 126/2020 (legge di conversione del DL 104/2020). Nel caso di rivalutazione con valenza anche fiscale, il saldo attivo assume la natura di riserva

in sospensione d'imposta. Pertanto, il saldo attivo di rivalutazione dovrà essere:

- ✓ Imputato al capitale
- ✓ Accantonato in un'apposita riserva ex L. 126/2020, da iscriverne nella voce AIII (passivo dello stato patrimoniale)

Giova ricordare che, ai sensi dell'art. 13, L. 342/2000, la riserva di rivalutazione, se non viene imputata a capitale sociale, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni di cui all'art. 2445, c.c.; ossia, con le regole previste per la riduzione del capitale sociale:

1. L'avviso di convocazione dell'assemblea che delibera in merito deve indicare le ragioni e le modalità della riduzione
2. A seguito della riduzione, le azioni proprie non possono eccedere 1/10 del capitale sociale
3. La delibera può essere eseguita solo dopo che sono decorsi 90 giorni dall'iscrizione nel Registro delle imprese e a condizione che nessun creditore sociale anteriore all'iscrizione abbia fatto opposizione

Qualora la riserva di rivalutazione sia utilizzata a copertura delle perdite d'esercizio, non è possibile distribuire utili fino a che la riserva non sia reintegrata ovvero ridotta esplicitamente con delibera dell'assemblea straordinaria. Viceversa, l'utilizzo della riserva di rivalutazione per la sola copertura delle perdite d'esercizio non comporta tassazione in capo al soggetto che ha effettuato la rivalutazione (a prescindere dal fatto che alla rivalutazione sia stata attribuita valenza solo civilistica ovvero anche fiscale).

Altra importante considerazione attiene al fatto che la scelta di rivalutare con valenza solo civilistica ovvero anche fiscale può

essere operata per singolo bene. Di conseguenza, la riserva complessivamente iscritta nel passivo dello stato patrimoniale potrà essere soggetta, in parte, al regime solo civilistico e, in parte, anche con valenza fiscale. Da ciò ne deriva che la riserva iscritta in bilancio potrebbe risultare soggetta al regime di sospensione solo parzialmente.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva (3% o 3% + 10%, a seconda della scelta effettuata) è previsto in unica soluzione, ovvero in tre rate annuali di uguale importo (anche in compensazione), a mezzo ordinario modello F24, entro il termine stabilito per il versamento delle altre imposte dell'esercizio (IRPEF/IRES/IRAP). Con Risoluzione 29/E del 30 aprile 2021 sono stati istituiti i relativi codici tributo:

- "1857" denominato "IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE – art. 110, comma 3, DL 104/2020"
- "1858" denominato "IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL MAGGIOR VALORE ATTRIBUITO AI BENI RIVALUTATI – art. 110, comma 4, DL 104/2020"
- "1859" denominato "IMPOSTA SOSTITUTIVA SUL SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE – settori alberghiero e termale – art. 6-bis, DL 23/2020"

In sede di compilazione del modello F24, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione nel campo "Anno di riferimento", dell'anno d'imposta per cui si effettua il versamento, nel formato "AAAA" (che nel caso in questione, sarà ovviamente il 2020). L'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento della

rivalutazione.

La rivalutazione dei beni d'impresa, oltre che avere riflessi sul bilancio d'esercizio, avrà conseguenze anche in sede di modello redditi:

- ✓ Quadro RV: compilato in presenza di disallineamento fra valori civilistici e fiscali (sezione I, indicando il codice 2 nella casella "Causa")
- ✓ Prospetto del capitale per società di capitali, presente nel quadro RF: Nel caso di rivalutazione solo civilistica, la relativa riserva deve essere indicata nel rigo "Riserve di Utili" (rigo RS134); diversamente, la riserva derivante da una rivalutazione con effetto fiscale deve essere indicata nel rigo "Riserve in sospensione d'imposta" (rigo RS140); dalla compilazione del prospetto deve rilevare anche l'eventuale affrancamento della riserva in sospensione d'imposta.
- ✓ Quadro RQ: compilato in presenza di rivalutazione con valenza fiscale, per consentire il pagamento dell'imposta sostitutiva del 3% e l'eventuale ulteriore affrancamento del saldo attivo, versando l'imposta sostitutiva del 10%; la rivalutazione si intende perfezionata con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva (in sostanza, con la compilazione del quadro RQ).

- La tipologia di rivalutazione

La rivalutazione può essere contabilizzata nel rispetto di una delle modalità previste dall'art. 5, DM 162/2001, che prevede:

- ✓ Rivalutazione del costo storico

- ✓ Rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento
- ✓ Riduzione del fondo ammortamento

L'utilizzo degli anzidetti criteri è libero. L'Agenzia delle entrate ha affermato che i tre metodi di rivalutazione possono essere utilizzati anche contestualmente, per rivalutare il medesimo bene. Qualunque criterio si utilizzi è peraltro necessario accertarsi che, in nessun caso, i valori iscritti in bilancio dei beni rivalutati eccedano i valori effettivamente attribuibili ai beni in base al loro "valore corrente" (determinato in funzione delle quotazioni rilevate nei mercati regolamentati), o al "valore interno" (determinato sulla base della consistenza, della capacità produttiva e dell'effettiva possibilità economica di utilizzazione del bene nell'impresa).

Rivalutazione del costo storico

L'adozione di tale metodo comporta un allungamento del processo di ammortamento qualora venga mantenuto inalterato il coefficiente di ammortamento del bene. La situazione non si genera invece nell'ipotesi in cui sia incrementato il coefficiente di ammortamento a fronte dell'immutata durata del periodo di vita utile del bene. In detto ultimo caso, verranno stanziati a conto economico maggiori quote di ammortamento civilistiche, a fronte delle quali è necessario:

- ✓ Darne menzione in nota integrativa
- ✓ Effettuare una variazione in aumento ai fini fiscali (imposte dirette e IRAP) nelle dichiarazioni fiscali

Le scritture contabili saranno le seguenti:

Beni A Riserva ex L. 126/2020 = 100 (saldo attivo da rivalutazione)

Per configurare detta riserva in sospensione d'imposta:

Riserva ex L. 126/2020 A Debiti per imposta sostitutiva = 3 (100 X 3%)

Per procedere poi anche all'affrancamento della riserva: **97 X 10%**

Rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento

Tale criterio consente di ammortizzare il bene secondo il piano di ammortamento originario. In via preliminare, per adottare tale metodo occorrerà previamente individuare un coefficiente di rivalutazione, dato dal rapporto fra Importo della rivalutazione / Valore netto contabile. Le scritture contabili saranno le seguenti:

Beni A # = 150

A F.do amm.to beni = 50

A Riserva ex L. 126/2020 = 100 (saldo attivo da rivalutazione)

Per configurare detta riserva in sospensione d'imposta:

Riserva ex L. 126/2020 A Debiti tributari = 3 (100 X 3%)

Per procedere poi anche all'affrancamento della riserva: **97 X 10%**

Tale metodologia non sarà ovviamente applicabile, qualora il bene oggetto di rivalutazione risulti completamente ammortizzato alla data del 31 dicembre 2020.

Riduzione del fondo di ammortamento

Questo terzo metodo comporta lo stanziamento di ammortamenti su un costo analogo a quello originario e determina un allungamento del periodo di ammortamento. Si adotta, dunque,

quando si vuole evitare di imputare a conto economico delle quote di ammortamento di importo superiore rispetto ai precedenti esercizi sociali. Le scritture contabili saranno le seguenti:

F.do amm.to beni A Riserva ex L. 126/2020 = 100 (saldo attivo di rivalutazione)

Per configurare detta riserva in sospensione d'imposta:

Riserva ex L. 126/2020 A D e b i t i tributari = 3 (100 X 3%)

Per procedere poi anche all'affrancamento della riserva: $97 \times 10\%$

Con tale tecnica contabile non si creano problemi:

- ✓ Per il rispetto del limite economico massimo del bene oggetto di rivalutazione
- ✓ Con riferimento alla disciplina delle "società non operative"

Per contro:

- ✓ Si vanifica il potenziale effetto fiscale concernente i maggiori ammortamenti e l'incremento del plafond agli effetti del computo delle spese di manutenzione
- ✓ Non si può usare nell'ipotesi in cui il fondo ammortamento presenti un valore inferiore al saldo attivo di rivalutazione

Nel caso, poi, si intenda utilizzare la riserva per la copertura della perdita d'esercizio, la scrittura contabile sarà ovviamente:

Riserva ex L. 126/2020 A P e r d i t a d'esercizio = 20

Qualunque sia il metodo utilizzato, la rivalutazione dovrà essere riportata nell'inventario, con l'indicazione del

prezzo di costo. Inoltre, amministratori, sindaci e revisori dovranno evidenziare e motivare (nelle rispettive note e relazioni):

- ✓ I criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni
- ✓ L'importo della rivalutazione
- ✓ L'effetto prodotto sul patrimonio netto

Dovranno, poi:

- ✓ Attestare che la rivalutazione non eccede i limiti di valore previsti dalla normativa
- ✓ Dare notizia circa la sospensione o meno della riserva di rivalutazione e dell'eventuale vincolo alla sua distribuzione

Al termine della rivalutazione, l'assemblea dovrà deliberare in merito all'apposizione del vincolo di sospensione d'imposta della riserva di rivalutazione.

Prima di concludere, giova ricordare che esiste la possibilità di procedere con il c.d. "riallineamento".

Saranno oggetto di riallineamento i maggiori valori civili rispetto a quelli fiscali, iscritti nel bilancio in corso al 31/12/2020, riferibili ai beni suscettibili di rivalutazione. Potranno adottare il riallineamento tutte le imprese che possono avvalersi della rivalutazione, posto che:

- ✓ La decisione di adottare il riallineamento può essere esercitata autonomamente rispetto a quella della rivalutazione, quindi anche se non si effettua la rivalutazione dei beni ovvero si decida di avvalersi della rivalutazione con valenza civilistica
- ✓ Il riallineamento può essere utilizzato congiuntamente alla rivalutazione del

bene, in quanto, con il riallineamento, si ottiene il riconoscimento fiscale del maggior valore del bene risultante dal bilancio, mentre con la rivalutazione si realizza un ulteriore incremento di detto valore con effetti sia civili, che fiscali (Circolare 14/E-2017).

Nel bilancio 2020, potranno ottenere il riconoscimento fiscale tramite il riallineamento dei maggiori valori iscritti in bilancio:

- ✓ I beni materiali strumentali (ammortizzabili e non ammortizzabili)
- ✓ I beni immateriali immobilizzati

(esempio: marchi, brevetti, diritti di privativa, etc.)

- ✓ Le partecipazioni in società controllate e collegate iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, alla condizione che tali disallineamenti siano presenti nel bilancio al 31/12/2019

Anche il riallineamento potrà essere effettuato solamente per singolo bene. Infine, analogamente alla rivalutazione, pure il riallineamento dovrà avvenire nell'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2019: quindi, nel 2020.



Crisi di imprese – profili tributari

di - Luca Labano

Dottore Commercialista

Il codice della crisi di impresa prevede novità normative relative sia all'aspetto della gestione aziendale sia all'aspetto giuridico della situazione straordinaria dell'azienda.

Riportiamo le novità relative alla transazione fiscale ed alla liquidazione con particolare riferimento le novità rispetto ex legge fallimentare

Gli artt. 88 e 101 del TUIR, così come modificati dal D.L. 83/2012, convertito con Legge n. 134/2012 disciplinano la riduzione dei debiti derivanti dall'adozione di procedure finalizzate a risolvere una crisi di impresa, secondo cui gli effetti fiscali derivanti dalla riduzione dei debiti nell'ambito della crisi di impresa, si distinguono in due categorie:

- ✓ quelle con effetti fiscali "neutri", cioè da cui originano sopravvenienze attive completamente detassate, nel cui ambito rientrano i concordati fallimentari o preventivi liquidatori, nonché le procedure estere equivalenti;
- ✓ quelle con effetti fiscali "limitati", cioè da cui originano sopravvenienze attive

detassate solo in parte, nel cui ambito rientrano i concordati di risanamento, gli accordi di ristrutturazione ed i piani attestati di risanamento iscritti nel registro delle imprese, nonché le procedure estere equivalenti.

L'imprenditore in pre-crisi (definibile finanziariamente ed economicamente come reversibile, talvolta impropriamente) in passato (ed ancora oggi) ha usato la "leva finanziaria" che è nella sua immediata disponibilità senza dover chiedere il consenso a terzi. Tale comportamento, se non suffragato e motivato da concrete e certe aspettative di disporre di risorse finanziarie libere (ad esempio per l'imminente esecuzione di un preliminare di vendita che liberi risorse finanziarie

per il ravvedimento o per una coerente rateizzazione del debito erariale), determina frequentemente l'accumularsi di debiti privilegiati che maggiorati delle sanzioni applicate in misura piena (30%) aggravano lo stato di pre-crisi, poi di crisi ed infine di dissesto. Tale comportamento implica responsabilità

Il legislatore della riforma fallimentare ha posto l'attenzione su tale "criticità": in primis, prevedendo una procedura di "rimedio" che, nell'interesse dei creditori concorsuali e della salvaguardia della continuità aziendale meritevole, consente, al verificarsi di determinati presupposti e requisiti, di soddisfare, anche solo in parte, l'amministrazione finanziaria (imposte, tasse e contributi e relativi accessori). Il legislatore è ora orientato (legge delega di riforma organica della legge fallimentare) ad introdurre anche elementi premiali (previsti di natura procedimentale) in favore dell'imprenditore che tempestivamente "allerta" lo stato di crisi, la manifesta esteriorizzandola ed adotta comportamenti volti a risolvere tale contesto prima che diventi irreversibile. Il comportamento negligente dell'imprenditore che omette versamenti di imposte tasse e contributi potrà costituire uno sbarramento degli effetti premiali.

La circolare n. 34/E del 29 dicembre 2020 fornisce le istruzioni per la gestione tempestiva delle procedure di composizione delle crisi d'impresa, al fine di fornire adeguato supporto alle imprese che si trovano in difficoltà a causa del Covid-19.

- Transazione fiscale

La normativa sulla gestione della transazione fiscale nelle crisi d'impresa è stata più volte modificata negli ultimi anni. L'ultima novità è stata introdotta con

la legge di conversione del decreto sullo stato d'emergenza Covid-19, la legge n. 159/2020, nell'ottica di favorire la ripresa produttiva e la conversazione dei posti di lavoro nell'ambito della crisi d'impresa.

La legge n. 159/2020 apre alla possibilità di transazione fiscale dei debiti anche senza voto da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'INPS o dell'INAIL. Una novità che è stata accolta con grande favore da parte delle imprese, soprattutto alla luce della crisi causata dalla pandemia da Covid-19.

Ed è anche su tali aspetti che si sofferma la circolare n. 39/E del 29 dicembre 2020, con il fine di supportare gli operatori economici nel complesso periodo in corso. Nella circolare n. 39/E, l'Agenzia delle Entrate dedica ampio spazio alle regole e alla procedura relativa alla gestione dell'accordo di ristrutturazione del debito e al concordato preventivo nell'ambito della crisi d'impresa.

L'accordo di ristrutturazione del debito è disciplinato dall'articolo 182-*bis* della Legge Fallimentare, e consente agli imprenditori in crisi di concordare con i creditori, purché rappresentanti almeno il 60% del totale, le modalità attraverso le quali riportare l'attività aziendale ad una condizione di normalità.

In base ai commi 6 e 7 del citato articolo 182-*bis*, il debitore può richiedere che il dies a quo del divieto di iniziare o proseguire azioni cautelari o esecutive inizi a decorrere già durante l'espletamento delle trattative, depositando presso il Tribunale la documentazione di cui all'articolo 161, primo e secondo comma, lettere a), b), c) e d), LF, unitamente ad una proposta di accordo corredata da:

- ✓ una dichiarazione, avente valore di autocertificazione, attestante che sul contenuto della stessa proposta sono in corso trattative con i creditori che

rappresentano almeno il sessanta per cento dei crediti;

- ✓ una dichiarazione del professionista, avente i requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), LF, che attesta che la proposta, qualora accettata, sia in grado di assicurare l'integrale pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare.

L'istanza di sospensione rende operativo il divieto di avviare procedure esecutive e cautelari, e il divieto di acquisire titoli di prelazione.

la circolare dell'Agenzia delle Entrate sulla crisi d'impresa si sofferma sulle procedure relative al concordato preventivo, disciplinato dagli **artt. 160 e ss. della Legge Fallimentare**.

Si tratta di una procedura concorsuale che può essere utilizzata sia per superare lo stato di crisi (c.d. concordato in continuità) sia ai fini liquidatori (c.d. concordato liquidatorio).

La procedura in esame si basa sull'approvazione della proposta del debitore da parte dei creditori, i quali manifestano la loro volontà secondo il criterio della maggioranza, determinata ai sensi dell'articolo 177 della Legge Fallimentare.

A differenza dell'accordo di ristrutturazione, il concordato preventivo:

- ✓ è vincolante per tutti i creditori, compresi quelli dissenzienti, ed è quindi caratterizzato dalla cosiddetta "falcidia passiva";
- ✓ consente di mantenere impregiudicati i diritti dei creditori nei confronti dei coobbligati, dei fideiussori del debitore

e degli obbligati in via di regresso.

Si evidenzia che sulla base delle novità disposte dal decreto n. 125/2020, anche in tal caso è prevista la possibilità per il Tribunale di omologare il concordato preventivo senza voto da parte di Agenzia delle Entrate, INPS o INAIL, nei seguenti casi:

- ✓ quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle maggioranze richieste;
- ✓ quando la proposta di soddisfacimento dei crediti della predetta amministrazione (o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie) appaia, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista di cui all'articolo 161, terzo comma, LF, più conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria.

Il primo elemento indicativo, in questo senso, è di carattere testuale: la rubrica del nuovo Art. 182-ter non menziona più il carattere "transattivo" dello strumento. È pur vero che l'espressione "transazione fiscale" compare ancora ai commi 5 e 6, ma la sensazione più immediata è che si tratti di vere e proprie sviste di un legislatore evidentemente frettoloso nella stesura della nuova disciplina. In modo ancora più significativo, nel testo riformato non si rinviene più alcun accenno né al "consolidamento" del debito fiscale, né alla cessazione della materia del contendere per le liti aventi ad oggetto i tributi di cui al comma 1, intesa come conseguenza della chiusura della procedura di concordato una volta omologata. Ora, se si considera che tali effetti venivano ritenuti gli elementi più caratteristici della "transazione fiscale", tanto da rappresentarne il proprio specifico rispetto ad una proposta di concordato preventivo priva di valenza transattiva ma unicamente destinata a falcidiare i debiti

tributari e contributivi, può comprendersi il drastico cambio di prospettiva adottato con l'introduzione della novella. Se quanto sopra è vero, deve però valere anche il reciproco: il venir meno della natura di transazione del "trattamento" implica che il contribuente non è tenuto a fare propri gli importi comunicati dall'ufficio nel corso del procedimento, ma può contestarli in sede giudiziale alla stregua di qualsivoglia altro debito concorsuale (*cf.* Artt. 176 L.Fall. e 90 D.P.R. 602/1973).

- Concordato preventivo e sovraindebitamento

In sede di concordato preventivo, il "trattamento" ha perso i connotati di un istituto autonomo ed ulteriore rispetto alla proposta, ed ha invece assunto le sembianze di uno schema procedimentale obbligatorio diretto a regolare in modo uniforme e tendenzialmente "universale" (cioè valevole per tutti i crediti indicati al primo comma, diversamente dalla possibilità, riconosciuta nel regime previgente, di sottoporre a transazione solo alcune tipologie di imposte o contributi) tanto la sorte dei crediti tributari-previdenziali, quanto l'iter necessario per consentire ai titolari di tali crediti di quantificarli, di sindacare la proposta concordataria e di esprimere il proprio consenso informato rispetto a quest'ultima, esattamente alla stregua di ogni altro creditore. Insomma, a decorrere dal 1.1.2017 il debitore che intenda proporre con la domanda di concordato o di accordo di ristrutturazione la falciatura o la dilazione di debiti tributari/contributivi è obbligato ad adottare, in via esclusiva, la procedura prevista dall'attuale Art. 182-ter. I margini di inapplicabilità della disposizione paiono quindi limitati, e coincidono con la non frequente ipotesi di una proposta che

preveda il pagamento integrale dell'intero debito tributario e previdenziale al momento dell'omologazione, o comunque entro i limiti temporali di cui all'Art. 186-bis, lett. c). c) Ambito di applicazione del "trattamento": vale per il concordato preventivo e gli accordi di ristrutturazione, ma non per il "sovraindebitamento" e per il concordato fallimentare. La nuova disciplina ha eliminato, in ambito concordatario, uno dei momenti più qualificanti della preesistente "transazione", vale a dire quella determinazione amministrativa di adesione o rigetto della proposta che rappresentava, per la P.A., il momento negoziale speculare rispetto alla domanda del debitore, preordinato all'espressione del voto su quest'ultima. Oggi gli uffici, come qualunque altro creditore, possono solo approvare o respingere la proposta, fermo restando che a tutela degli interessi pubblicistici la novella ha comunque introdotto condizioni minime di trattamento del credito (*cf.* primo e secondo periodo del comma 1.) e modalità di interazione con l'iter procedimentale (*cf.* terzo periodo del comma 1., nonché commi 2. e 3.) elevate a veri e propri requisiti di ammissibilità della proposta, nonché accresciuto il potere del giudice di sindacare la convenienza della proposta in sede di omologa al verificarsi di determinate ipotesi e condizioni. Parzialmente diverso appare il regime del nuovo Art. 182-ter in materia di accordi di ristrutturazione, dove il consenso degli enti interessati va comunque deliberato e formalizzato attraverso la firma del documento negoziale da parte del titolare del relativo potere: i commi quinto e sesto della norma continuano ad utilizzare l'espressione "transazione fiscale", mantenuta anche nel nuovo codice della Crisi e dell'Insolvenza al fine di ribadire la specifica connotazione contrattuale. La pretermissione di ogni riferimento al

“sovraindebitamento” non sembrava avere una spiegazione razionale, e poteva forse venire ricondotta, una volta di più, alla fretta nell’emanazione della norma ed al suo conseguente mancato coordinamento con l’Art. 7, L. 3/2012. La disparità tra i due modelli di regolamentazione appariva evidente, ed ha sollevato censure di legittimità per violazione dell’Art. 3 Cos.; tale da indurre alcuni giudici di merito a dichiarare ammissibile la falcidia dell’IVA anche nelle procedure di sovraindebitamento, sul presupposto della prevalenza del diritto comunitario su quello interno [12]. Sul punto, come verrà chiarito nel capitolo dedicato al sovraindebitamento, è intervenuto il legislatore, dedicando uno specifico capo alle Procedure di composizione delle crisi da sovraindebitamento.

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 10108/2020, depositata il 30 maggio 2020 con il concordato preventivo non si verifica dunque alcuna variazione rispetto all’ordinaria cadenza degli obblighi tributari: l’imprenditore è tenuto a presentare le dichiarazioni su base annuale, potendo, come ogni contribuente *in bonis*, scomputare le ritenute subite ex art. 79, comma 2, D.P.R. n. 917/1986.

In conclusione, la Cassazione ha enunciato il seguente principio di diritto: “l’art. 183, comma 1, T.U.I.R., previsto in tema di tassazione del reddito delle procedure di fallimento e liquidazione coatta amministrativa, che prevede che il reddito tassabile sia quello compreso tra il periodo d’apertura della procedura ed il momento della chiusura della stessa, non si applica alla procedura di concordato preventivo, per la quale l’imprenditore continua ad assolvere gli obblighi tributari senza una specifica regolamentazione. Ne consegue che le ritenute in acconto operate a termini dell’art. 26, comma 2, D.P.R. n.

600/1973, possono essere scomputate nel periodo d’imposta nel quale i redditi si sono prodotti”.

Il curatore non può essere peraltro qualificato come rappresentante legale dell’imprenditore.

Quest’ultimo – come visto –, con l’apertura del concorso, non perde la veste di contribuente, né perde la capacità di agire sotto l’aspetto tributario, per quanto la stessa operi solo su un piano di sussidiarietà

Il ruolo del curatore ha peculiarità tutte proprie, caratterizzate dalla rilevanza pubblicistica, ed insieme strettamente procedimentale, del concorso.

Il curatore “succede” al debitore insolvente sotto il profilo fiscale nei limiti fissati dalla legge e nel rispetto del principio di tassatività degli obblighi tributari. In secondo luogo, come ricordato, il fallimento – a differenza del concordato – determina la “dilatazione” del periodo d’imposta lungo un inscindibile arco temporale, commisurato alla durata del concorso.

Quanto alla base imponibile, essa continua ad essere rappresentata dal “reddito”, per quanto parametrato ad una grandezza “statica”, qual è la differenza fra il residuo attivo ed il patrimonio netto iniziale.

Il concetto di reddito imponibile resta ancorato ai criteri generali in ambito di concordato preventivo (dinamicità dei flussi economici legati alla gestione annuale).

Lo stesso è determinato apportando al risultato economico del conto economico le variazioni in aumento o diminuzione conseguenti all’applicazione dei criteri ex art. 83, comma 1, D.P.R. n. 917/1986.

Le uniche modifiche annesse al concordato riguardano, da un lato, l'esclusione dal reddito delle plusvalenze che si generino dalla cessione dei beni in esecuzione del piano, dall'altro, la non tassabilità delle sopravvenienze conseguenti agli effetti esdebitatori della procedura.

In relazione al primo aspetto, l'art. 86, comma 5, T.U.I.R. dispone quanto segue: *"La cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze ed al valore d'avviamento"*. Per quanto la lettera del citato art. 86, comma 5, faccia riferimento alla sola "cessione dei beni ai creditori", l'esclusione interessa qualsiasi trasferimento a terzi dei beni aziendali effettuato in esecuzione del piano concordatario liquidatorio. L'agevolazione prevista dall'art. 86, comma 5, D.P.R. n. 917/1986 non si applica invece alle cessioni effettuate in esecuzione di una proposta di concordato in continuità, ex art. 186-bis l. fall. In relazione al secondo aspetto, l'art. 88, comma 4-ter, T.U.I.R. dispone: *"Non si considerano sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato preventivo liquidatorio"*.

Tale norma dispone inoltre che in caso di concordato di risanamento, la riduzione dei debiti d'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che ecceda le perdite ex art. 84, T.U.I.R., senza considerare il limite dell'80%, nonché gli interessi passivi non dedotti nell'esercizio di competenza. Il legislatore ha dunque trattato in modo diverso il concordato liquidatorio rispetto a quello di risanamento, così come agli altri strumenti di composizione della crisi d'impresa.

Nel primo caso, le sopravvenienze

da esdebitazione sono esentate integralmente, nel secondo caso, nei soli limiti che eccedano le perdite fiscali e gli oneri finanziari non dedotti.

La norma prevista dall'art. 183, comma 2, D.P.R. 917/1986 in tema di maxi-periodo fallimentare non può essere applicata, in via estensiva, al concordato preventivo.

- Interpretazione letterale e logico-funzionale

Sotto un profilo di carattere generale, alla norma tributaria è applicabile l'interpretazione letterale e quella logico-funzionale.

L'interpretazione estensiva può operare in ambito tributario a condizione che non divenga un tentativo surrettizio d'integrazione della norma in chiave analogica.

Considerata la "specialità" dell'ordinamento tributario, non è applicabile l'interpretazione analogica, né con riferimento alle norme impositive, né con riferimento a quelle sanzionatorie e/o agevolative. La norma ex art. 83, comma 2, T.U.I.R. rappresenta – come visto – una deroga ai criteri generali applicabili ai soggetti passivi d'imposta che non siano sottoposti a fallimento, né a liquidazione coatta.

D'altra parte, tale disposizione ha natura sostanziale, prevedendo che un contribuente riconosciuto "speciale" dalla legge (in virtù dello spossessamento) usufruisca di un regime diverso (semplificato ed in qualche misura agevolativo) rispetto ai contribuenti *in bonis*.

Sotto altro profilo, l'applicazione in via interpretativa della norma si porrebbe

in contrasto con la riserva di legge *ex art. 23 Cost.*, la quale si estende ad ogni ambito che incida sugli elementi essenziali del rapporto giuridico d'imposta (qual pur è il periodo d'imposta).

Del resto, al di là delle indubbie "affinità", sotto il profilo tecnico-liquidatorio, fra concordato con cessione dei beni e fallimento, trattasi di procedure concorsuali alternative, "ontologicamente" diverse e con presupposti, finalità ed effetti non certo sovrapponibili.

in riferimento all'imposizione sul reddito d'impresa, che il legislatore ha previsto delle deroghe alla disciplina ordinaria del fallimento, proprio in funzione di una maggiore tutela sia nei confronti dei debitori ma anche dei creditori, in modo da poter garantire la continuità dell'attività d'impresa. Prima dell'emanazione del TUIR, non vi erano norme dedicate alla disciplina della tassazione del reddito per le imprese ammesse alle procedure concorsuali, proprio perché si riteneva che tali redditi, anche se derivanti da componenti straordinarie, fossero comunque imponibili ai fini delle imposte dirette, e quindi si ammetteva l'applicazione delle regole ordinarie previste per la tassazione delle imprese in condizioni di normale attività. Infatti nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi³³ non era prevista una disciplina ad hoc per la tassazione del reddito di impresa in caso di ricorso all'istituto del concordato preventivo, al contrario di quanto previsto per la liquidazione volontaria, il fallimento e la liquidazione coatta amministrativa. La giurisprudenza di merito criticava fortemente tale disciplina, in quanto, il fatto di tassare componenti straordinarie, come ad esempio le plusvalenze e sopravvenienze attive, disincentivavano sia il debitore che il creditore al ricorso a tali istituti.

In realtà in tale sede si era avanzata la proposta di estensione della disciplina prevista per la liquidazione ordinaria anche per il concordato preventivo. tassazione le plusvalenze derivanti da cessione di beni in sede di concordato preventivo e le sopravvenienze attive derivanti da riduzione dei debiti dell'impresa ammessa al concordato preventivo. In riferimento al primo caso la giurisprudenza ha inizialmente limitato tale disciplina solo alla cessione dei beni nei confronti dei creditori, superato però successivamente dalla giurisprudenza di legittimità e dalla prassi amministrativa, ampliando tale deroga anche ai casi di cessione di beni ai terzi. Soprattutto la Suprema Corte ha affermato che, nel caso di concordato preventivo con cesso bonorium, prima di tutto c'è la proposta/offerta di cessione di beni ai creditori, e in un secondo momento, con l'omologazione dell'accordo, si ha la vendita dei beni ad opera degli organi della procedura con attribuzione del ricavato ai creditori nella misura indicata dalla proposta di concordato omologata, con la probabilità di generare plusvalenze/minusvalenze rientranti nella fattispecie agevolativa appena contemplata .

Una seconda deroga al regime ordinario fa riferimento alle sopravvenienze attive, cioè quelle derivanti dalla differenza tra i crediti alla data di apertura della procedura e quanto il debitore si impegna a pagare in attuazione del concordato, che secondo il regime ordinario dovrebbero essere soggette a tassazione ai sensi dell'art. 88, comma 1 del TUIR. La giurisprudenza di legittimità, ha ritenuto tale norma incoerente con una conclusione positiva del concordato e per tale motivo ne ha stabilito l'irrilevanza fiscale di tale componente.

Includendovi anche le rimanenze e il valore di avviamento. dei beni ai creditori,

quale particolare modo di attuazione del concordato preventivo (ex art. 160 L. fall., comma 2), si rivela infatti, in linea di principio, ontologicamente insuscettibile di plusvalenze tassabili, giacché di norma, sia che avvenga pro solvendo sia che si realizzi pro soluto, non produce effetti traslativi tali da generare plusvalenze tassabili, comportando il conferimento agli organi della procedura, non della proprietà dei beni e della titolarità dei crediti (tanto che il debitore cedente conserva il diritto di esercitare azioni o di resistervi a tutela del proprio patrimonio), ma semplicemente dei poteri di gestione e liquidazione al fine di realizzare il soddisfacimento dei creditori secondo la proposta omologata". Questo costituisce il bonus concordatario, si tratta della falcidia dei crediti. Non si considerano sopravvenienze attive i versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società e agli enti di cui all'art. 73, comma 1, lettera a) e b), dai propri soci e la rinuncia dei soci ai crediti, né gli apporti effettuati dai possessori di strumenti simili alle azioni, né la riduzione dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo o per effetto della partecipazione delle perdite da parte dell'associato in partecipazione". Cass. Civ., sez. I, 18 luglio 1995, n. 7800, Rileva: "Se l'entità dei crediti estinti con il concordato costituisce reddito e desse luogo a materia imponibile, il costo di nessun concordato preventivo sarebbe realizzabile all'aliquota minima determinata per legge (il 40%), né alcun concordato fallimentare potrebbe realizzarsi in base alla semplice percentuale più favorevole per i creditori rispetto a quelle che corrisponderebbe la liquidazione fallimentare, in quanto le imposte sul reddito inciderebbero sensibilmente sul concordato stesso elevando l'entità del costo, fino a costituire un disincentivo all'adozione della tipica procedura concorsuale ed al

vantaggio per i creditori che ad essa è connessa. Inoltre, quanto minore sia la 26 Quest'ultima ha infatti affermato che: "Se l'entità dei crediti estinti con il concordato costituisse reddito e desse luogo a materia imponibile, il costo di nessun concordato preventivo sarebbe realizzabile all'aliquota minima determinata per legge (il 40%), né alcun concordato fallimentare potrebbe realizzarsi in base alla semplice percentuale più favorevole per i creditori rispetto a quelle che corrisponderebbe la liquidazione fallimentare, in quanto le imposte sul reddito (IRPEF, IRPEG o ILOR) inciderebbero sensibilmente sul concordato stesso elevandone l'entità del costo, fino a costituire un disincentivo all'adozione della tipica procedura concorsuale e al vantaggio per i creditori che ad essa è connessa. Inoltre, quanto minore sia la percentuale proposta e corrisposta in sede concordataria (e quindi quanto minore sia la disponibilità concordataria e maggiore l'entità dell'insolvenza), tanto maggiore sarebbe il costo fiscale calcolato sulla parte estinta, con la conseguenza di ravvisare reddito imponibile tanto maggiore quanto maggiore sia il dissesto da insolvenza e minore l'attivo imponibile, con una costruzione la cui illogicità appare evidente in presenza di una situazione di insolvenza. Solo in ipotesi di eccedenza attiva a favore del debitore alla chiusura della procedura (analogamente a quanto si verifica nel fallimento con cui è comune il presupposto dell'insolvenza), può ipotizzarsi un reddito imponibile realizzato nel corso della procedura; l'eccedenza di attivo patrimoniale, peraltro, può realizzarsi nel concordato essenzialmente quando i creditori siano soddisfatti al 100%, con esclusione per ciò stesso dell'esistenza di un bonus da concordato che possa in ipotesi costituire eccedenza attiva"⁴². Tale orientamento sembra in linea con la modifica intervenuta nella disciplina del reddito di impresa con l'art.

88, comma 4 del TUIR, recentemente sostituito con l'art. 33, comma 4, D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, che ne ha disposto l'irrelevanza fiscale delle riduzioni dei debiti dell'impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo, successivamente estesa ai casi di ristrutturazione dei debiti. La dottrina giuridica, o meglio una parte degli autori, ha attribuito a tale interpretazione una natura ibrida, percentuale proposta e corrisposta in sede concordataria (e quindi quanto minore sia la disponibilità concordataria e maggiore l'entità dell'insolvenza), tanto maggiore sarebbe il costo fiscale calcolato sulla parte estinta, con la conseguenza di ravvisare reddito imponibile tanto maggiore quanto maggiore sia il dissesto da insolvenza e minore l'attivo disponibile, con una costruzione la cui illogicità appare evidente in presenza di una situazione di insolvenza. Solo in ipotesi di eccedenza attiva a favore del debitore alla chiusura della procedura (analogamente a quanto si verifica nel fallimento con cui è comune il presupposto dell'insolvenza), può ipotizzarsi un reddito imponibile realizzato nel corso della procedura; l'eccedenza di attivo patrimoniale, peraltro, può realizzarsi nel concordato essenzialmente quando i creditori siano soddisfatti al 100%, con esclusione per ciò stesso dell'esistenza di un bonus da concordato che possa in ipotesi costituire eccedenza attiva". Cass. Civ., sez. I, 18 luglio 1995, n. 7800, considerandola in parte una forma di esclusione e in parte una forma di esenzione, anche se da molti criticata in quanto in contrasto con la finalità stessa della procedura concorsuale, la quale non implica la cessione dell'attività d'impresa.

- Le conseguenze fiscali del concordato preventivo

Le conseguenze fiscali del concordato preventivo non si riflettono solo in capo al debitore, ma anche in capo al creditore che rischia di non recuperare il credito nei confronti dell'impresa in crisi, determinando così anche il reddito del creditore. Infatti in questo caso il creditore si trova a tener conto di una perdita derivante dalla differenza tra il credito iscritto in bilancio e l'importo riconosciuto in sede di concordato. In questo caso l'art. 101, comma 5 del TUIR prevede la deducibilità di una perdita su crediti, nel caso in cui sussistano elementi certi e precisi e solo se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali. In quest'ultimo caso il legislatore ha previsto una presunzione legale assoluta, non richiedendo il necessario accertamento delle caratteristiche o le dimensioni della crisi di impresa. Tale disposizione però non definisce il periodo d'imposta nel quale la perdita deve concorrere alla formazione del reddito d'impresa, ma riconosce come momento indicatore della certezza della perdita su crediti la data di ammissione alla procedura di concordato preventivo. Ma comunque non specifica se la perdita debba essere dedotta nell'esercizio in cui inizia il procedimento e debba riguardare l'intero credito oppure se portarla in deduzione in un secondo momento e per un ammontare diverso da quello esistente al momento di apertura della procedura concorsuale. In riferimento a ciò molte sono state le tesi in dottrina giuridica e in giurisprudenza.

Prima di proseguire con l'analisi della detraibilità dell'IVA, è opportuno precisare che per il piano attestato di risanamento, al contrario di quanto accade per l'accordo di ristrutturazione dei debiti, manca la fase giudiziale, cioè quella di omologa. Questa carenza però viene colmata dalla responsabilità attribuita al professionista che è chiamato a verificare la veridicità e

la fattibilità del piano, attività del tutto parificata alla funzione dell'omologa nell'accordo di ristrutturazione. Per quel che riguarda il periodo di imposta competente valgono le stesse considerazioni esposte per la ristrutturazione dei debiti. Un ultimo aspetto da analizzare riguarda la detraibilità dell'Iva (disciplinata dall'art. 26 del D.P.R. 633/1972118) corrispondente a quella parte di credito rimessa dai creditori per effetto del piano di risanamento attestato, questione non affrontata nella modifica apportata dal D.L. n. 83/2012. In particolare il suddetto articolo, al comma 2 e 3 precisa che "se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili consente al cedente o prestatore di servizi di recuperare l'Iva anticipata all'erario sulle fatture rimaste insolite nei confronti dei debitori assoggettati a procedure concorsuali o esecutive. 64 pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. Le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile qualora

gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21." Questo dettato normativo sembra non permettere di recuperare l'IVA versata ma mai incassata, così come il creditore sembrerebbe non potere invocare la facoltà di emettere la nota di variazione IVA, di cui all'art. 26, comma 2, non potendo far rientrare il piano attestato di risanamento tra le procedure concorsuali.

La transazione fiscale è quell'istituto che permette di ottenere un pagamento dilazionato o parziale dei debiti tributari da parte di un soggetto, limitandone l'applicazione all'ambito del concordato preventivo (art. 160) o negli accordi di ristrutturazione (art. 182 *bis*). Per quanto riguarda i presupposti soggettivi la disciplina della transazione può riguardare gli imprenditori commerciali di cui all'art. 1 l. fall.121, rimanendo esclusi i professionisti, gli imprenditori di minori dimensioni, gli imprenditori agricoli, ed inoltre gli imprenditori commerciali soggetti a procedure concorsuali, come il fallimento e il concordato fallimentare, e le imprese soggette a liquidazione coatta amministrativa ed amministrazione controllata. Inoltre il Legislatore ha previsto che possano ricorrere a tale istituto solo ed esclusivamente i debitori che vertono in uno stato di crisi, al fine evitare un uso smisurato dello stesso. Da un punto di vista oggettivo l'ambito di applicazione viene definito dall'art. 182-*ter*, in cui viene attribuito al debitore la possibilità di proporre "il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei tributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza

obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento". Questa dicitura permette di individuare con facilità i tributi transigibili, infatti tra quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate vi rientrano sicuramente l'IRPEF, l'IRAP, l'imposta di bollo, l'imposta di registro, le imposte catastali e ipotecarie, l'IRAP, l'imposta sulle successioni e donazioni, le accise, le tasse sulle concessioni governative, nonché le addizionali, le sovrainposte e le imposte sostitutive, purché non gestite da Regioni ed Enti Locali. Il Legislatore ha invece escluso la possibilità di transigere i tributi propri dell'Unione europea, non specificando però quali, generando così un ampio dibattito della dottrina giuridica. Sicuramente rimangono al di fuori della transazione i dazi doganali di pertinenza comunitaria, in quanto risorse proprie dell'UE. Più controversa è invece la questione dell'IVA, in quanto l'Amministrazione finanziaria ne aveva negata la transigibilità, ritenendo che una quota dell'IVA incassata da ciascun Paese membro fosse destinato al finanziamento delle istituzioni comunitarie. Dopo varie teorie e vari dibattiti, la questione ha trovato soluzione tramite l'art. 32, comma 5, del D.L. n. 185 del 2008, che ha previsto, tramite una modifica all'art. 182-ter, la possibilità di ottenere una dilazione del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. La giurisprudenza in merito ha previsto invece la regola della intransigibilità per le sanzioni IVA, 121 Art. 1 l.fall.: "Sono soggetti alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo gli imprenditori che esercitano una attività commerciale, esclusi gli enti pubblici". 69

in quanto sarebbero risultate in contrasto con il principio di inalterabilità della graduazione dei privilegi¹²². Con una successiva modifica, di preciso con il D.L. n. 185 del 2008, l'istituto è stato esteso anche ai tributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie, ammettendo la dilazione del pagamento le sole ritenute operate e non versate. Oltre ai contributi e tributi, sono ammessi a transazione anche i relativi accessori, cioè i relativi interessi e sanzioni

L'amministrazione dei prelievi tributari è distinta dall'attività di riscossione e dall'attività di gestione del contenzioso, quindi il termine "amministrazione" indica la fase del controllo e dell'accertamento degli obblighi tributari, ragione per cui, sebbene gli enti locali siano soggetti estranei alla transazione fiscale, non tutti i tributi locali sono esclusi dall'applicazione dell'istituto¹⁴³. Questo implica che tutte le volte che si è in presenza di una gestione da parte dell'Agenzia delle Entrate *ex lege* 144 o per convenzione dei tributi, allora questi possono essere oggetto di transazione fiscale, anche se il gettito è devoluto agli Enti locali. Nel primo caso vi possono rientrare: - Tasse automobilistiche; - Addizionali regionali, provinciali e comunali: a. Irapp, per cui il gettito spetta alle Regioni, ma la gestione è attribuita all'Agenzia delle Entrate; b. Irpef, per la quale ai comuni viene attribuita la regolamentazione delle aliquote e delle agevolazioni, ma la gestione spetta all'Agenzia delle Entrate.

Nel secondo caso invece vi possono rientrare anche quei tributi per cui il gettito viene attribuito agli Enti locali, ai sensi dell'art. 57, comma 2, del D.Lgs. n. 300/99 il quale afferma: "Le regioni e gli Enti locali possono attribuire alle agenzie fiscali, in tutto o in parte, la gestione delle funzioni ad essi spettanti, regolando con autonome

convenzioni le modalità di svolgimento dei compiti e gli obblighi che ne conseguono". Per i tributi locali non amministrati dalle Agenzie fiscali *ex lege* o per convenzione, parte della dottrina giuridica ritiene che sia applicabile anche ai tributi locali la falcidia prevista dalle disposizioni generali del concordato preventivo. Altra parte della dottrina giuridica sostiene invece che tale falcidia possa operare solo in caso di transazione, costringendo il contribuente a pagare l'intero ammontare in forza del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

L'istituto della transazione presenta, non solo delle problematiche di compatibilità con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, come si è già detto in precedenza, ma anche nella sua collocazione nel quadro dell'ordinamento comunitario. In questo ambito le due

problematiche rilevanti sono l'Iva, una risorsa che finanzia i bilanci comunitari, e gli Aiuti di Stato, disciplinati dall'art. 107 TFUE, in particolare se tali tributi possono essere assoggettabili a transazione fiscale e in che modo, a fronte da quanto disposto dall'art. 182 *ter* l. fall., che prevedeva la transazione fiscale "per i tributi ed i relativi accessori, anche se non iscritti a ruolo, amministrati dalle agenzie fiscali ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea", prima della modifica apportata dal D.L. n. 185/2008. Non era in realtà specificato dal Legislatore se questa esclusione fosse automatica per mezzo delle disposizioni comunitarie oppure solo per il fatto che una parte del gettito fosse a beneficio del bilancio.



Le opportunità del credito d'imposta piano transizione 4.0

di - Tania Frosali

Dottore Commercialista

La legge di bilancio 2021, L. 178/2020 Art. 1, c. 1051-1063, ha previsto un credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali potenziato rispetto a quello previsto per l'anno 2020 dall'art. 1, c. 184-197 della L. 160/2019.

Sono previste, in concreto, tre categorie di beni agevolabili:

- ✓ beni materiali e immateriali strumentali "generici" (per le quali non siamo nell'ipotesi di credito d'imposta 4.0);
- ✓ beni materiali di cui all'Allegato A della L. 232/2016 (c.d. beni materiali "Industria 4.0");
- ✓ beni immateriali di cui all'Allegato B della L. 232/2016 (c.d. beni immateriali

"Industria 4.0").

Il credito d'imposta è riconosciuto in misura differente alla luce della tipologia degli investimenti effettuati ed al momento di effettuazione degli stessi.

È peraltro opportuno rilevare che se l'investimento è effettuato in relazione a beni di cui all'Allegato A e B di cui alla L. 232/2016, l'agevolazione è concessa con un credito d'imposta maggiore rispetto a quello concesso a seguito di investimenti in beni ordinari.

A mero titolo esemplificativo, dunque, è possibile ricordare che il credito d'imposta 4.0 è pari al 50% se l'investimento in beni di cui all'Allegato A è effettuato entro il 31.12.2021 (o entro il 30.06.2022 in caso

di ordine accettato e acconto pagato almeno del 20%), a condizione che la quota di investimenti non sia superiore a 2,5 milioni di Euro. Se, invece, il medesimo investimento è posto in essere dal 1.1.2022 al 31.12.2022 (o entro il 30.06.2023 in caso di ordine accettato e acconto pagato almeno del 20%) il credito di imposta è pari al 40% dell'ammontare dell'investimento stesso.

In particolare le imprese, a prescindere dalla forma, natura giuridica, dimensione e regime di determinazione del reddito d'impresa, possono beneficiare dell'agevolazione, per i beni 4.0, subordinatamente a certe condizioni:

- ✓ L'investimento deve riguardare beni strumentali nuovi ad eccezione di alcuni espressamente esclusi dal comma 1053, art. 1;
- ✓ Il rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro;
- ✓ Il corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori;
- ✓ I beni devono essere destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato Italiano, e lo devono rimanere fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla loro entrata in funzione. E' stato però chiarito che il credito d'imposta spetta anche qualora i beni vengano utilizzati all'estero per svolgere servizi di manutenzione di tubature dei propri clienti (Cfr. Risposta Agenzia delle Entrate a Interpello n. 259/2021);
- ✓ L'investimento deve essere attuato in un arco temporale ben delimitato: dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31

dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione;

- ✓ I beni non devono essere ceduti a titolo oneroso fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla loro entrata in funzione; qualora lo fossero il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto.

L'agevolazione consiste in un credito d'imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24 e senza necessità di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi, a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione. Pertanto, come ha indicato il MISE sul proprio sito, è ammessa la compensazione immediata dopo il verificarsi dell'interconnessione. Si ricorda come il medesimo credito d'imposta previsto dalla precedente legge di bilancio poteva essere utilizzato solamente a partire dall'anno successivo dell'interconnessione.

In base a quanto previsto dal comma 1059, Art. 1, della L. 178/2020 viene lasciata la possibilità, nel caso in cui l'interconnessione avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello dell'entrata in funzione dei beni, di iniziare a fruire del credito d'imposta "ordinario", del 10% per il 2021 e del 6% per il 2022, a partire dalla loro entrata in funzione. In questo caso dovrà essere dedotto il credito d'imposta "ordinario" già fruito dal credito d'imposta 4.0.

Il requisito di interconnessione dovrà essere presente anche nei periodi d'imposta successivi a quello in cui il bene viene interconnesso.¹

Il credito d'imposta 4.0 spetta in 3 quote annuali di pari importo, ciò nonostante, qualora le imprese non siano in grado di utilizzarlo in questo breve periodo, parrebbe

1 MISE Circolare n. 177355 del 23.05.2018.

sia possibile riportarlo in avanti per tutti gli anni necessari all'utilizzo². Invero, il periodo di compensazione di tre anni, previsti dalla L. 178/2020, deve essere considerato come periodo minimo e non massimo, così come emerge dalle risposte fornite dal dirigente della Divisione III della Dg per gli incentivi alle imprese del MISE, Marco Calabrò, nel corso di un convegno del 10 febbraio scorso. Ad oggi tale questione, come altri pareri emersi, non sono stati oggetto di una ulteriore, pur auspicabile, circolare di approfondimento.

La fruizione del credito d'imposta non è esente da adempimenti che, per quanto riguarda il credito d'imposta 4.0, sono i seguenti:

- ✓ **Conservazione di idonea documentazione:** ai fini dei successivi controlli occorre conservare la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili, pena la revoca del beneficio.
- ✓ **Dicitura in fattura e altri documenti:** le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione devono contenere "l'esplicito riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058" così come previsto dal comma 1062, art. 1, della L. 178/2020. La mancata indicazione di tale dicitura comporta la revoca dell'agevolazione. Tuttavia, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate³, con riferimento al precedente credito ex L. 160/2019, è possibile regolarizzare il documento già emesso. Le scritte sui documenti cartacei devono essere indelebili, anche mediante utilizzo di timbro.

² Roberto Lanzi "Transizione 4.0, il credito inutilizzato può essere riportato in anni successivi", Il Sole 24 Ore, pag. 23, del 24 febbraio 2021.

³ Agenzia delle Entrate risposta a interpello n. 438 del 05 ottobre 2021.

- ✓ **Perizia tecnica asseverata/dichiarazione del legale rappresentante:** deve essere prodotta perizia tecnica asseverata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscrittinei relativi albi professionali, o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato. Per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 Euro, l'onere documentale può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR 445/2000, ovvero "una dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dal legale rappresentante dell'impresa da cui risulti il possesso delle caratteristiche tecniche per l'inclusione negli elenchi degli allegati A e B annessi alla L. 232/2016 e l'avvenuta interconnessione."⁴
- ✓ **Comunicazione al MISE:** è prevista una comunicazione da effettuarsi al Ministero dello Sviluppo Economico, con modalità che saranno stabilite con decreto. Tale adempimento è richiesto al solo fine di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative.
- ✓ **Indicazione in dichiarazione dei redditi:** il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese e in quelle relative ai periodi d'imposta successivi fino a quando se ne conclude l'utilizzo.

Un recente e interessante chiarimento in merito all'interconnessione "tardiva" è stato fornito dall'Agenzia delle Entrate

⁴ Debora Reverberi "Il mantenimento del diritto al credito d'imposta investimenti in beni strumentali", News Euroconference, 11 febbraio 2021

con la Risposta all'interpello n. 394 resa l'8 giugno 2021. È stato chiesto se fosse possibile applicare l'agevolazione (iperammortamento o credito d'imposta 4.0) avendo acquistato dei macchinari nel 2017 e, decorsi alcuni anni, acquistato ed installato un particolare apparecchio dotato di relativo software per interconnettere i beni. L'Agenzia delle Entrate ha chiesto parere tecnico preventivo al MISE, riportato integralmente nella risposta all'interpello. Viene affermato, richiamando la Circolare 4/E del 2017, che il "ritardo" dell'interconnessione *"non è di ostacolo alla completa fruizione dell'iperammortamento, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si può iniziare a godere del beneficio"* purché tutte le 5 + 2/3 caratteristiche tecnologiche, richiamate nella risposta all'interpello, abbiano caratterizzato i beni nella loro configurazione di beni nuovi, *"nel senso che le caratteristiche che il paradigma 4.0 richiede ai beni medesimi devono essere presenti prima del loro utilizzo nel processo di produzione (o messa in funzione)"*. Infine viene anche fornito chiarimento in merito alla componente software dei dispositivi, precisando che il software di sistema (stand alone), se riconducibile ad uno di quelli previsti dall'allegato B (idoneo a consentire l'interconnessione), può godere delle agevolazioni 4.0 solamente a condizione che venga soddisfatto il requisito di interconnessione; mentre il software necessario al funzionamento dei dispositivi (embedded) potrà essere agevolato quale parte del costo del dispositivo stesso.

In ultima analisi, merita effettuare alcune brevi considerazioni circa l'eventuale ammissibilità della cessione del credito d'imposta relativo agli investimenti in beni strumentali.

Un iniziale parere favorevole sul punto

sembrava potesse emergere da alcuni emendamenti al "Decreto Sostegni" che, tuttavia, sono rimasti bloccati dalla Ragioneria Generale dello Stato per esigenze di gettito, nonché da emendamenti in corso di predisposizione relativi alla conversione in legge del Decreto Sostegni *bis*.

Tali orientamenti appaiono, ad oggi, del tutto superati e destinati a svanire, alla luce del parere reso, su richiesta dell'Istat in merito alla corretta registrazione della cessione del credito nei conti pubblici, dalla European Commission Eurostat in data 10 giugno 2021. In particolare, quest'ultima ha espressamente escluso la configurabilità della cessione del credito in esame, rilevando che, pur trattandosi di un credito d'imposta, l'agevolazione per gli investimenti in beni rientranti nell'ambito dell'Industria 4.0 assume natura di sussidio secondo la classificazione comunitaria: per lo Stato, dunque, si considera una spesa e non, invece, una riduzione del gettito fiscale.



Gli “Alloggi Sociali” dell’Agenzia Regionale per La Casa e L’abitare – c.d. ARCA - sono esenti dal pagamento dell’Imu

di - Federica Attanasi

Avvocato Tributarista

1 .Considerazioni introduttive

Il presente articolo, attraverso una ricognizione normativa in tema di IMU e una disamina dei più recenti approdi giurisprudenziali, si pone l’obiettivo di valutare se **gli alloggi di proprietà dell’Agenzia Regionale per La Casa e L’abitare – c.d. ARCA - possano beneficiare dell’esenzione Imu, ai sensi dell’articolo 13, co. 2, lett. b), del DL n. 201/2011** (così come modificato dall’allegato alla legge di conversione L. 22.12.2011, n. 214, con decorrenza dal 01.01.2012).

In tal senso, occorre preliminarmente chiarire che l’ARCA - già I.A.C.P. - è un ente di diritto pubblico non economico, strumentale della Regione Puglia, che

opera nel settore dell’Edilizia Residenziale Pubblica senza fini di lucro e allo scopo di costruire e/o destinare “alloggi” o c.d. “alloggi sociali” (aventi le caratteristiche indicate dal Decreto Ministeriale 22 aprile 2008) alle fasce più deboli.

Ebbene, è proprio la differenziazione e l’individuazione delle due tipologie di immobili (alloggi semplici o alloggi sociali) a rappresentare il punto cruciale del presente elaborato, posto che nel caso di locazione di semplici alloggi è prevista la sola detrazione Imu di € 200,00 di cui all’art. 13, co. 10 del D.L. 201/2011, mentre nelle ipotesi di locazione di alloggi c.d. sociali - individuati dal Decreto ministeriale 22 aprile 2008 - è specificamente prevista la totale esenzione del pagamento dell’Imu, ex art. 13, co. 2,

lett. b), del D.L. 201/2011.

2. Riferimenti normativi

Tanto premesso, al fine di trattare compiutamente la questione giuridica sottesa al caso in esame, occorre rilevare che il predetto art. 13 del D.L. n. 201/2011 (così come modificato dall'allegato alla legge di conversione L. 22.12.2011, n. 214 con decorrenza dal 01.01.2012) in tema di esenzione e detrazione per gli immobili degli *ex IACP*, oggi ARCA, prevede:

- ✓ da un lato, ai sensi dell'art. 13, D.L. n. 201/2011, co.2, lett. b), l'esenzione dal pagamento dell'Imu per i fabbricati di civile abitazione "destinati ad alloggi sociali" come definiti dal Decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008;
- ✓ dall'altro, ai sensi dell'art. 13, D.L. n. 201/2011, co. 10, una detrazione di € 200,00 per i semplici "alloggi" regolarmente assegnati dagli Istituti Autonomi per le Case Popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP.

In sostanza, a rilevare è la concreta diversità di destinazione dei vari immobili (alloggi sociali o alloggi semplici), la quale può certamente ritenersi una differenza di non poco conto, se si considera che, essendo l'IMU un'imposta reale che colpisce il bene, è necessario avere sempre ben presente il **requisito oggettivo** dell'imposta, cosicché se si ritiene che per il bene "abitazione principale" vi sia la necessità di applicare l'esenzione e che nel concetto di abitazione principale vanno ricompresi anche gli immobili di proprietà dell'ARCA destinati esclusivamente ad *alloggi sociali*, detta esenzione si dovrà applicare anche a questi

ultimi immobili, rispondendo [anch'essi] alla medesima finalità pubblica.

3. Decreto ministeriale 22 aprile 2008

Alla luce delle osservazioni sin qui svolte, per cercare di valutare se gli immobili di proprietà dell'ARCA destinati alla locazione possano essere esenti dal pagamento dell'IMU ai sensi dell'art. 13 cit., co.2, lett. b) del D.L. 201/2011, è necessario enucleare le caratteristiche peculiari degli alloggi sociali così come imprescindibilmente indicate dal Ministero delle infrastrutture con il Decreto 22 aprile 2008 (in Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana del 24 giugno 2008, n. 146).

Orbene, la definizione di *alloggio sociale* è rinvenibile nell'art. 1 del D.M. in oggetto, ai sensi del quale: "2. È definito "alloggio sociale" l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. L'alloggio sociale si configura come elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale costituito dall'insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie.

3. Rientrano nella definizione di cui al comma 2 gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche "quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico" destinati alla locazione temporanea per *almeno otto anni ed anche alla proprietà*.

4. *Il servizio di edilizia residenziale sociale*

viene erogato da operatori pubblici e privati prioritariamente tramite l'offerta di alloggi in locazione alla quale va destinata la prevalenza delle risorse disponibili, nonché il sostegno all'accesso alla proprietà della casa, perseguendo l'integrazione di diverse fasce sociali e concorrendo al miglioramento delle condizioni di vita dei destinatari.

5. L'alloggio sociale, in quanto servizio di interesse economico generale, costituisce standard urbanistico aggiuntivo da assicurare mediante cessione gratuita di aree o di alloggi, sulla base e con le modalità stabilite dalle normative regionali."

Successivamente, l'art.2 del citato D.M. ne fissa le **caratteristiche e i requisiti**.

In sostanza, al fine di dimostrare il puntuale ed effettivo riscontro di tutti gli aspetti fondamentali richiamati all'interno della definizione di alloggio sociale, e per usufruire dell'esenzione IMU di cui all'art. 13 cit., co.2, lett. b) cit., è necessario procedere all'analisi di ogni singolo aspetto saliente richiamato dal DM 22 aprile 2008, ovvero sia:

- ✓ l'uso residenziale dell'unità immobiliare;
- ✓ la locazione permanente;
- ✓ il ricorrere della funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale e la riduzione del disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato;
- ✓ il fatto che si tratti di alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche – quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree o immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico- destinati alla locazione

temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà.

4. Pronunce giurisprudenziali di legittimità e di merito

Individuata la normativa di riferimento, nonché il Decreto Ministeriale 2008 a cui il legislatore ha fatto espresso rinvio ai fini della individuazione dell'esenzione IMU per gli alloggi sociali locati dagli ex IACP, si ritiene altresì opportuno ripercorrere l'evoluzione giurisprudenziale e le conclusioni a cui è giunta dapprima la Corte Costituzionale con l'Ordinanza, 18 luglio 2011, n. 214 e, successivamente, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la celeberrima sentenza 26 novembre 2008 n. 28160, a cui hanno fatto seguito svariate pronunce dei giudici di legittimità e di merito.

Orbene, la Corte Costituzionale, in tema di determinazione dell'aliquota Ici, con l'Ordinanza n. 214/2011 (Giudice relatore Franco Gallo), per la prima volta ha affrontato in maniera globale e unitaria il tema relativo al trattamento fiscale delle unità immobiliari di proprietà degli Istituti Autonomi per le Case Popolari destinate ad abitazione principale. In quest'ottica, la Consulta, dopo aver compiutamente ripercorso l'evoluzione normativa, ha chiarito che già l'art. 1 del D.L. n. 93/2008, ha escluso dall'ICI sia l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale che gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP, assimilando le due categorie di beni proprio in ragione del requisito oggettivo e della comune destinazione ad abitazione principale.

In sostanza, la Corte Costituzionale, ha inteso porre in rilievo che nel periodo compreso tra il 2008 e il 31/12/2011, il Legislatore ha disposto l'equiparazione del

trattamento fiscale tra IACP e persone fisiche soggetti passivi, prevedendo, si ripete, con il D.L. n. 93/2008, l'esenzione dall'ICI sia per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale che per gli IACP, con la conseguenza che *“una disciplina differenziata di tali ipotesi non è irragionevole e che l'equiparazione del trattamento fiscale tra IACP e persone fisiche soggetti passivi d'imposta auspicata dal rimettente potrebbe derivare esclusivamente da una scelta discrezionale del legislatore (il quale, infatti, a decorrere dall'anno 2008, con il decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, recante «Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie», convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, ha concesso l'esenzione dall'ICI sia alle persone fisiche soggetti d'imposta per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale sia agli IACP).”*

Ebbene, proprio questa *ratio* si rinviene oggi nella scelta del Legislatore di concentrarsi sul presupposto oggettivo e, dunque, sulla natura degli alloggi assegnati in locazione dagli IACP, oggetto:

- ✓ di specifica **esenzione** qualora siano identificabili quali **alloggi sociali**, come da D.M. 22 aprile 2008 (ex art. 13 cit., co.2, lett. b);
- ✓ o di **detrazione**, laddove, siano dei meri alloggi (ex art. 13 cit., co. 10).

Venendo ora alla sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, 26 novembre 2008 n. 28160 (a cui hanno fatto seguito svariate pronunce dei giudici di legittimità), si rileva che il Supremo Collegio, ha sì rigettato il ricorso proposto da un Istituto Autonomo Case Popolari, sulla scorta del fatto che in tema di ICI, non spetta agli immobili degli IACP l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), d. lgs. n. 504/1992 e che, invece, gli immobili

medesimi possono beneficiare della riduzione di imposta, prevista dall'art. 8, comma 4, del medesimo decreto; ma, al contempo, ha chiarito che per effetto, poi, della disposizione di cui all'art. 1 comma 3, D.L. n. 93/2008, gli immobili degli enti citati, per i tributi maturati a partire dal 1° gennaio 2008, hanno potuto godere della totale esenzione dall'imposta comunale in esame, rilevando così, nuovamente, come l'intervento chiarificatore del Legislatore del 2008 abbia fugato ogni dubbio ponendo l'accento prevalentemente sul requisito oggettivo (e non su quello soggettivo) dell'imposta e prevenendo l'esclusione dal pagamento del tributo.

Precisamente, il Supremo Consesso, in tema di esenzione ICI degli immobili degli ex IACP, ha chiarito che: *“Comunque risolutiva in proposito è l'innovazione legislativa introdotta con il Decreto Legge n. 93 del 2008 convertito con modificazioni con Legge n. 126 del 2008 a norma del cui articolo 1, comma 1, “a decorrere dall'anno 2008 è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili di cui al Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo”. Il comma 3, del medesimo articolo dispone che “l'esenzione si applica altresì nei casi previsti dal Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 6, comma 3 bis, e dall'articolo 8, comma 4, e successive modificazioni; sono conseguentemente abrogati il citato Decreto Legislativo n. 504 del 1992 articolo 6 comma 4, ed l'articolo 8, commi 2 bis e 2 ter”. Il chiaro carattere innovativo della norma – la quale, sulla base di una “logica” (che non è quella della strumentalità dell'immobile all'esercizio nel medesimo di una determinata attività da parte dell'ente, e che è, quindi) diversa da quella sottesa all'esenzione riconosciuta dal Decreto Legislativo n. 504 del 1992 articolo 7 comma 1, lettera*

i), esclude dall'imposta gli immobili IACP con decorrenza 1 gennaio 2008 -, comprova che tali immobili non godevano di alcuna esenzione nel previgente regime del Decreto Legislativo n. 504 del 1992 ma solo di una riduzione di imposta riconosciuta in ragione del valore sociale dell'attività svolta da tali enti, che, per insindacabile scelta del legislatore, "attutiva" il rilievo dell'economicità della gestione".

Ciò posto, come chiarito dalle Sezioni Unite, l'intervento innovativo operato con il D.L. 93/2008, ha determinato un rivoluzionario cambio di rotta rispetto al passato con la conseguente adesione ad una "logica diversa" rispetto a quella sottesa all'esenzione riconosciuta dall'art. 7, D.Lgs 546/92 (strutturato sul requisito soggettivo dell'imposta e sulla strumentalità dell'immobile all'esercizio nel medesimo di una determinata attività da parte dell'ente), che nel caso degli ex IACP non sembra più rilevare, a beneficio, invece, dell'individuazione del requisito oggettivo da intendersi quale concetto di "Alloggio Sociale", così come chiarito dal D.L. 93/2008, art. 1, co. 3 – che a sua volta richiama l'art. 8, co. 4 del D.L. 546/92 – e confermato, da ultimo, dal D.L. 201/2011, art. 13, co.2, lett. b).

Ciò stabilito, è agevole comprendere come diventi insuperabile uno dei capisaldi sui quali si fonda la normativa e l'interpretazione giurisprudenziale sin qui analizzata: l'individuazione del requisito oggettivo dell'imposta, quale condizione imprescindibile dell'esenzione dal pagamento dell'IMU.

Tanto chiarito, è necessario porre in rilievo che nel tempo si sono susseguite varie pronunce di legittimità (*ex multis* Cass. sent. 34602/2019; sent. 34601/2019; sent. 20135/2019; ord. 757/2021) le quali, però, non hanno mai realmente affrontato la *questio iurus* oggetto del presente saggio,

essendosi limitate ad analizzare solo la normativa Ici (e non Imu) nella sua versione antecedente alle modifiche apportate dall'art. 1, D.L. 93/2008 e dal DL 201/2011.

Precisamente, tutte le sentenze e le ordinanze della Cassazione che si sono susseguite negli ultimi anni si riferiscono esclusivamente all'applicazione o meno dell'art. 7, lett. i), D.lgs 546/92 che riguarda, appunto l'Ici e non l'Imu.

In breve, secondo le citate pronunce, l'art. 7 cit. non era applicabile agli IACP quando gli immobili venivano locati e non utilizzati direttamente; si tratta, infatti, di sentenze strutturate esclusivamente sul requisito soggettivo dell'imposta e sulla strumentalità dell'immobile all'esercizio - nel medesimo - di una determinata attività da parte dell'ente: un'analisi questa che, evidentemente, non ha nulla a che vedere con l'esenzione prevista dal legislatore per gli alloggi sociali aventi le caratteristiche di cui al DM 22 aprile 2008.

Di contro, però, sul tema dell'esenzione Imu per gli alloggi sociali di proprietà di Arca, si stanno registrando i primi arresti della giurisprudenza di merito, tra cui si segnalano le recentissime pronunce emesse sia dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, che dalla Commissione Tributaria Provinciale di Foggia.

Più nel dettaglio, si segnala:

A - la sentenza della CTP di Foggia, 26 maggio 2020, n. 277, con cui il Collegio giudicante ha accolto il ricorso proposto da "Arca Capitanata" (Agenzia Regionale per la Casa e l'abitare - già IACP di Foggia) avverso un avviso di accertamento Imu, stante il riconoscimento della classificazione di "alloggi sociali" agli immobili di proprietà dell'Agenzia ricorrente. La CTP foggiana ha così motivato: "*La Commissione ritiene meritevole di accoglimento la*

dedotta esenzione IMU, ex art.13 D.L. n. 201/2011, convertito in Legge n. 214/2011 come modificato dal comma 707 Legge n.147/2013, per gli alloggi di proprietà dell’Agenzia, in quanto rientrano nella classificazione di «Alloggi sociali» di cui al comma 3, art. 10 “Edilizia residenziale sociale” del D. L. 47/2014 convertito, con modificazioni, nella legge 80/2014 in base alla quale: Si considera alloggio sociale l’unità immobiliare adibita ad uso residenziale, realizzata o recuperata da soggetti pubblici e privati, nonché dall’ente gestore comunque denominato, da concedere in locazione, per ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi alle condizioni di mercato. Tale condizione è tra l’altro, l’oggetto sociale dell’Agenzia, quindi è da ritenere incontrovertibile l’associazione che gli alloggi locati dall’Agenzia, costituiscono a tutti gli effetti alloggi sociali, perciò esenti dall’Imu ...”.

Peraltro in maniera conforme si sono espresse la CTP di Foggia con la sentenza n. 377/2018, la CTP di Napoli con la sentenza n. 17017/2018 e ancora la CTP di Foggia con la sentenza n. 143/2021 con cui, anche in questi casi, è stata confermata l’esenzione IMU degli alloggi assegnati dagli ex IACP (comunque denominati) in quanto fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal D.M. infrastrutture 22.4.08.

Trattasi, di fatto, di pronunce dagli effetti dirompenti che, facendo leva sul fatto che con il passare dei decenni la crisi abitativa e l’impoverimento della popolazione, hanno visto l’edilizia popolare assumere quasi una funzione “emergenziale” (prima ridotta ai casi estremi di famiglie in povertà), ha riconosciuto che gli alloggi Arca sono esenti dall’Imu rientrando nella classificazione di “alloggi sociali”.

D’altronde, consentire l’accesso agli alloggi per ridurre il disagio abitativo delle famiglie svantaggiate, è lo specifico e caratterizzante “oggetto sociale” dell’ente gestore, ma ciò nonostante questa funzione sociale è ingiustamente colpita da un trattamento fiscale penalizzante che, non applicando l’esenzione IMU (nonché TASI), finisce inevitabilmente per incidere negativamente sulle già ridotte capacità dell’ente gestore di sopperire a pressanti e indifferibili esigenze di manutenzione, efficientamento e riqualificazione degli alloggi, perpetuando così insostenibili situazioni di degrado degli alloggi e dei complessi gestiti.

Queste importanti pronunce della magistratura tributaria segnano, dunque, un punto significativo sull’iniquo trattamento fiscale che, di fatto, intralcia l’operato degli enti gestori e danneggia le aspettative degli assegnatari che attendono piani per la qualità e la vivibilità degli alloggi.

Del resto, la CTP di Foggia, in maniera conforme, si è espressa anche con la sentenza n. 281, pubblicata il 27 maggio 2020 e con la sentenza n. 627 del 29 settembre 2020 con cui il Collegio di primo grado ha evidenziato che: *“la differenziazione e l’individuazione delle due tipologie di alloggi rappresenta il punto centrale del presente elaborato, posto che nel caso di locazione di meri alloggi è prevista la sola detrazione Imu di € 200,00 di cui all’art. 13, co. 10 del D.L. 201/2011, mentre nelle ipotesi dei cd. alloggi sociali – di cui al DM 22/04/2008 – è specificamente prevista la totale esenzione del pagamento dell’Imu ex art, 13, co. 2, lett. b), del D.L. 201/2011”.*

B - Nello stesso senso, da ultimo, si è altresì espressa anche la CTP di Bari, con la sentenza n. 105 del 18/01/2021.

Precisamente, con tale pronuncia, il Collegio barese ha accolto il ricorso proposto da ARCA PUGLIA CENTRALE, analizzando il requisito oggettivo dell'imposta, le caratteristiche degli immobili e rilevando, ancora una volta, che la differenziazione e l'individuazione delle due tipologie di alloggi rappresenta il punto centrale della quaestio iuris, posto che nel caso di locazione di meri alloggi è prevista la sola detrazione Imu di € 200,00 di cui all'art. 13, co. 10 del D.L. 201/2011, mentre nelle ipotesi dei cd. alloggi sociali – di cui al DM 22/04/2008 – è specificamente prevista la totale esenzione ex art. 13, co. 2, lett. b), del D.L. 201/2011.

Più nel dettaglio, la CTP di Bari ha così chiarito: *“In conclusione il giudice deve verificare se le condizioni obiettive previste per gli alloggi sociali, e cioè:*

- *l'uso residenziale dell'unità immobiliare;*
- *la locazione permanente;*
- *il ricorrere della funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale e la riduzione del disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato;*
- *il fatto che si tratti di alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche – quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree o immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico-destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà sono riscontrabili anche per gli immobili oggetto dell'avviso impugnato.*

Nel caso in esame nulla ha contestato il Comune sulle caratteristiche oggettive degli immobili tassati, sulle differenti strutturali e funzionali, rispetto agli alloggi sociali, con riferimento alle puntuali

osservazioni dell'Arca in merito a tale qualificazione. Pertanto, in ossequio al principio della presenza dei requisiti delle unità oggetto di tassazione, assimilabili agli alloggi sociali, si accoglie il ricorso.”

5. Question Time del Mef del 16 gennaio 2020 e Circolare del Mef n. 1 del 18 marzo 2020

Tanto premesso, occorre rilevare che quanto sin qui argomentato, da ultimo è stato confermato anche dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in data 16 gennaio 2020 in risposta ad un *Question Time* in Commissione VI Finanze (n.5-03398, On.le Osnato e altri) che sul tema della possibile parificazione legislativa tra gli alloggi ERP/IACP e quelli c.d. sociali, ha inequivocabilmente chiarito che: *“nel caso degli alloggi sociali assume rilievo determinante per l'assimilazione la corrispondenza dell'alloggio alle caratteristiche individuate dal decreto ministeriale 22 aprile 2008 e il fatto che lo stesso sia adibito ad abitazione principale. Pertanto, si può concludere che rientrano in siffatta ipotesi di assimilazione anche gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti in questione laddove tali alloggi rientrino nella definizione di cui al decreto ministeriale appena citato”.*

Peraltro, nello stesso senso, il Ministero dell'Economia e delle Finanze si è espresso nuovamente con la recentissima **Circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020**, con cui sono stati forniti ulteriori chiarimenti particolarmente rilevanti sia in materia di applicazione dell'imposta municipale propria (Imu), ex art.1, commi da 738 a 782 della legge di bilancio 2020 (a seguito dell'abrogazione dell'imposta unica comunale e contestuale eliminazione del tributo per i servizi indivisibili (Tasi),

di cui era una componente) che, più in particolare, in tema di alloggi sociali.

Ebbene, sul tema, il Dipartimento delle Finanze ha confermato che l'azzeramento dell'aliquota IMU è inequivocabilmente consentito anche nelle ipotesi di alloggi sociali che rispondono alle caratteristiche del D.M. 22 aprile 2008.

Precisamente, a parere del MEF, *"... gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti in questione rientrano in siffatta ipotesi di assimilazione e quindi di esenzione solo nel caso in cui anche tali alloggi siano riconducibili nella definizione di alloggio sociale di cui al decreto ministeriale appena citato."*

6. Osservazioni conclusive

In conclusione, alla luce delle osservazioni sin qui svolte sul piano teorico e a fronte dell'analisi normativa e giurisprudenziale compiuta, si rileva un evidente equivoco di fondo protrattosi negli anni, posto che ci si è sempre limitati ad un approccio poco analitico della questione, subordinato al fatto che la mera detrazione di € 200,00, specificamente prevista per gli immobili degli ex IACP - oggi ARCA, fosse di per sé ostativa al riconoscimento della eventuale esenzione dal pagamento del tributo.

In realtà, la compiuta analisi dell'evoluzione normativa, consente di ritenere che già con l'art. 1 del D.L. n. 93/2008, sia stata disposta l'esenzione del pagamento dell'ICI tanto per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale, quanto per gli alloggi regolarmente assegnati dagli ex IACP, assimilando le due categorie di beni proprio in ragione del requisito oggettivo e della comune destinazione ad abitazione principale. Infatti, così come chiarito anche dalla Corte Costituzionale

con la citata Ordinanza, 18 luglio 2011, n. 214, nel periodo compreso tra il 2008 e il 31/12/2011, il Legislatore ha disposto l'equiparazione del trattamento fiscale tra IACP e persone fisiche soggetti passivi, prevedendo, si ripete, con il D.L. n. 93/2008, l'esenzione dall'ICI sia per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale che per gli IACP.

La medesima *ratio* è rinvenibile anche nella scelta del Legislatore del 2011, che nel disciplinare l'IMU, si è concentrato nuovamente sul presupposto oggettivo e, dunque, sulla natura degli alloggi assegnati in locazione dagli ex IACP, distinguendo tra:

- esenzione qualora siano identificabili quali *alloggi sociali*, aventi le caratteristiche richiamate dal D.M. 22 aprile 2008 (ex art. 13 cit., co.2, lett. b);
- e detrazione, laddove, siano dei meri alloggi privi delle caratteristiche richiamate dal D.M. 22 aprile 2008 (ex art. 13 cit., co. 10).

Stesso dicasi per quanto disciplinato con la Legge di Bilancio 2020 (L.160/2019), che nel ridefinire i contorni dell'Imu:

- ✓ con il co. 749 dell'art. 1 ha stabilito che dall'imposta dovuta per gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli Enti di edilizia residenziale pubblica (ERP), comunque denominati, *«aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'articolo 93 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616»* debbano essere detratte, fino a concorrenza del suo ammontare, € 200,00;
- ✓ con il co.741 dell'art. 1, alla lettera c), n. 3) – ricalcando la norma già prevista per l'IMU dall'articolo 13,

comma 2, lettera b), del decreto-legge n. 201/2011 – ha stabilito che sono, altresì, considerate abitazioni principali «*i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, adibiti ad abitazione principale*».

In definitiva, con particolare riferimento allo *status* fiscale degli alloggi di edilizia residenziale pubblica di proprietà dell'ARCA, si rinviene una coerenza normativa tale da ritenere che lo specifico riconoscimento della detrazione di € 200,00 per gli immobili assegnati in locazione (disposta in tema di Ici dal D.lgs 546/92 art. 8 e in tema di Imu dall'art. 13 cit., co. 10), non infici in alcun modo la possibilità di usufruire alternativamente dell'esenzione dal pagamento del tributo, nelle ipotesi in cui gli immobili destinati alla locazione abbiano le caratteristiche di ***alloggi sociali***.

Tanto, alla luce del fatto che, ai sensi dell'art. 13, co.2, lett. b) cit., nel concetto di *abitazione principale* vanno ricompresi anche gli immobili regolarmente destinati alla locazione e di proprietà di ARCA, aventi specificamente e imprescindibilmente, le caratteristiche di *alloggi sociali* di cui al DM 22 aprile 2008.

Di fatto, è divenuto insuperabile uno dei capisaldi sui quali si fonda tutta la normativa e l'interpretazione giurisprudenziale sin qui analizzata, vale a dire l'individuazione del requisito oggettivo dell'imposta, quale condizione imprescindibile dell'esenzione dal pagamento dell'IMU.

È, pertanto, evidente che, ai fini dell'esenzione, le caratteristiche dell'alloggio (e il requisito oggettivo) dovranno, di volta in volta, essere

analiticamente vagliate e analizzate per mezzo di una perizia tecnica, a cui spetterà il compito di stabilire se gli alloggi di proprietà di ARCA concessi in locazione, abbiano o meno le caratteristiche di cui al Decreto Ministeriale 22 aprile 2008.



RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

Dopo **oltre 15 anni di esperienza** maturati nella gestione della Convenzione Nazionale con l'Unione Giovani Dottori Commercialisti la Filippi Broker, già dal 2013, è stata **scelta da importanti Ordini Professionali** - fra i quali quello di Roma e Verona - per mettere a disposizione dei propri Iscritti **la copertura per il Rischio PROFESSIONALE**.

La Polizza RC PROFESSIONALE in Filippi Broker srl ha oggi un Suo ufficio dedicato, gestito da un Team di persone specializzate, competenti e professionali.

Le principali **CARATTERISTICHE** che differenziano la nostra proposta dalle altre assicurazioni professionali:

- Retroattività
- Franchigia in forma fissa, anche per attività di sindaco e/o revisore
- Visto di conformità gratuito, nuovo massimale € 3.000.000
- Nessuna regolazione di premio

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	Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
Premio annuo lordo:		Premio annuo lordo:	
Senza incarichi sindacali - € 265,00 Con incarichi sindacali - € 350,00	Senza incarichi sindacali - € 415,00 Con incarichi sindacali - € 560,00	Senza incarichi sindacali - € 305,00 Con incarichi sindacali - € 399,00	Senza incarichi sindacali - € 470,00 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 Con incarichi sindacali - € 702,00	Senza incarichi sindacali - € 730,00 Con incarichi sindacali - € 985,00

Scopri anche la polizza Filippi Broker **dedicata esclusivamente al CYBER RISK** - studiata e coordinata con una primaria compagnia assicurativa con **Premio Annuo Lordo di € 320,00**.

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

Contattateci senza impegno



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

Irrilevanza penale dell'omessa compilazione del quadro RW

Commento a Corte di Cassazione, Sez. VI Penale, Sentenza n. 19849 del 19 maggio 2021



di - Martina Urban
Avvocato penalista e tributarista

La sentenza in commento riguarda la possibile configurabilità del delitto di “dichiarazione infedele” di cui all’art. 4 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nell’ipotesi di omessa compilazione del quadro RW relativa al possesso di beni all’estero, giungendo alla conclusione che tale violazione tributaria non presenti profili di rilevanza penale.

In generale, l’art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000, nella sua attuale formulazione, dispone che *“fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b) l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro due milioni”*.

La condotta punita consiste nella presentazione di una dichiarazione non veritiera ai fini delle imposte dirette o IVA, in quanto il contribuente, al fine di evadere dette imposte, indica elementi attivi inferiori a quelli effettivi (ad esempio ricavi percepiti ma non fatturati) oppure elementi negativi in realtà insussistenti (costi non realmente sostenuti).

Ciò che differenzia detta fattispecie da quella di “dichiarazione fraudolenta” di cui all’art. 2 del medesimo D.Lgs n. 74/2000 consiste nel fatto che il contribuente si limita a esporre in dichiarazione dati numerici non corrispondenti alla realtà, da cui discende un calcolo

dell'imposta non corretto, senza tuttavia avvalersi di alcun artificio fraudolento e, cioè, di fatture o altri documenti falsi che, avendo rilievo probatorio ai fini delle leggi tributarie, rendono più insidiosa la condotta di evasione, data l'idoneità di tali documenti a indurre in inganno l'Amministrazione Finanziaria in caso di accertamento fiscale.

Pertanto, il delitto in questione potrà essere realizzato con la semplice presentazione di una dichiarazione ideologicamente falsa, purché risultino superate entrambe le soglie di punibilità previste dalla norma (e, cioè che l'imposta evasa sia superiore a euro centomila e che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione sia superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a euro due milioni) e sempreché la punibilità non venga meno, a seguito del pagamento del debito tributario, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs n. 74/2000, anche mediante ravvedimento operoso, prima dell'inizio delle attività di verifica.

Tornando al caso di specie, l'Amministrazione Finanziaria aveva accertato che l'imputato in un dato anno aveva a disposizione una ingente somma depositata su un conto svizzero e che il contribuente aveva ommesso di compilare il quadro RW della dichiarazione dei redditi in ordine a tale bene.

Nel caso di specie, al contribuente-imputato veniva contestato il delitto di "dichiarazione infedele" relativamente a tale somma, da ritenersi quale reddito sul quale avrebbe dovuto pagare le imposte in Italia, perché relativo ad una somma mai sottoposta a tassazione negli anni precedenti che, perciò, doveva considerarsi integralmente tassabile nell'anno in cui ne era stata accertata l'esistenza.

Si pone allora il problema di valutare se l'omessa compilazione del quadro relativo ai beni posseduti che si trovano all'estero, in caso di superamento delle soglie di punibilità previste dall'art. 4 del D.Lgs n. 74/2000, possa configurare fattispecie penalmente rilevante.

Secondo i Giudici della Suprema Corte, tale omissione non configura una penale responsabilità e non solo per la mancanza di prova che la somma rinvenuta sia stata prodotta in un unico periodo d'imposta ma perché, in ogni caso, tale denaro non sarebbe comunque suscettibile di tassazione ai fini delle imposte dirette in Italia.

Infatti, il reato di "dichiarazione infedele" (come gli altri delitti di cui al D.Lgs n. 74/2000) è connesso all'evasione delle imposte dirette o IVA e si configura unicamente in relazione alla dichiarazione relativa a dette imposte.

Al contrario, i beni posseduti all'esterno devono essere dichiarati ai fini dell'applicabilità di una specifica imposta e, cioè, l'IVAFE (imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero), o l'IVIE (imposta sul valore degli immobili detenuto all'estero) e non anche ai fini

IRES o IRPEF, che sono le uniche imposte dirette per cui il D.Lgs n. 74/2000 prevede anche una sanzione penale.

Nel caso di specie, la Corte di Cassazione puntualizza che *“la materia é disciplinata dal D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla L. 4 agosto 1990, n. 227 che, nel regolare la rilevazione a fini fiscali di trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori, prevede una serie di obblighi dichiarativi a carico dei contribuenti italiani con finalità di “monitoraggio fiscale”, allo scopo di controllare che, attraverso transazioni finanziarie da e per l'estero, soggetti tenuti al pagamento delle tasse in Italia possano sottrarre proprie ricchezze al controllo erariale. A tal fine é stato previsto che chi sia tenuto alla presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, deve compilare il quadro RW segnalando i movimenti e l'ammontare delle ricchezze detenute all'estero.*

Ciò che conta in questa sede evidenziare é come tale disciplina [...] non prevede un apparato sanzionatorio penale in caso di violazione dell'obbligo dichiarativo. E ciò per la constatazione che l'adempimento di questo obbligo é finalizzato ad imporre il pagamento di una specifica imposta (l'IVAFE, imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero, o l'IVIE, imposta sul valore degli immobili detenuto all'estero) calcolata in misura fissa o con coefficienti percentuali (variabili nel tempo dall'1 al 2% del valore dei beni finanziari posseduti, e dallo 0,4% allo 0,76% della rendita immobiliare); per il mancato adempimento di quell'obbligo dichiarativo sono previste esclusivamente sanzioni pecuniarie di natura amministrativa ovvero, in casi speciali, misure di confisca per equivalente sempre di natura amministrativa (L. n. 167 del 1990, art. 5, e succ. modifiche), alle quali si sono affiancate, ma solo a partire dal 2014, ulteriori sanzioni pecuniarie amministrative per il mancato pagamento delle imposte IVAFE e IVIE” (cfr. Cass. Pen., Sez. VI, 19 maggio 2021, n. 19849).

Per tale ragione, non è configurabile nel caso di specie il delitto di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74 del 2000, in quanto tale reato punisce esclusivamente la condotta di chi, al fine di evasione, presenta una dichiarazione infedele relativa alle imposte dei redditi o sul valore aggiunto.

In conclusione: *“la somma di denaro detenuta da un contribuente italiano su un conto corrente di una banca estera (così come uno strumento finanziario o un bene immobile) non é considerata, di per sé sola, parte del reddito imponibile del contribuente italiano, restando tassabili in Italia alle condizioni prescritte dalla legge, esclusivamente le rendite - come gli interessi conseguiti da un investimento finanziario o le rendite immobiliari - che il bene detenuto all'estero dovesse eventualmente produrre; rendite che, peraltro, vanno dichiarate in quadri della dichiarazione dei redditi diversi dal quadro RW” (cfr. Cass. Pen., Sez. VI, 19 maggio 2021, n. 19849).*

In ogni caso, nell'ipotesi sottoposta al giudizio della Corte, trattandosi di delitto perseguibile unicamente qualora l'entità dell'imposta evasa sia superiore alle soglie quantitative previste dalla norma, riferite al singolo periodo di imposta, non sarebbe stata raggiunta la piena prova del superamento di dette soglie di punibilità, per l'impossibilità di riferire l'importo ad uno o più specifici anni di imposta.

In definitiva, l'accertamento del possesso di un'ingente somma di denaro depositata su conti esteri non configura automaticamente il delitto di "dichiarazione infedele" per l'omessa compilazione del quadro RW relativo a detto bene, dato che tale violazione tributaria non dà luogo all'evasione di imposte dirette o IVA, che sono le uniche imposte assistite da sanzione penale ai sensi del D. Lgs n. 74/2000.

Il possesso di somme ingenti all'estero potrebbe essere indizio del fatto che si tratti di redditi sottratti a tassazione ma, in tal caso, sarà onere della pubblica accusa dimostrare che tali somme derivino da un'evasione penalmente rilevante.

Un altro principio di garanzia in pericolo per l'interpretazione "pro-fisco" della Giustizia Tributaria

Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n.14159 del 24 maggio 2021



di - Luca Mariotti
Dottore Commercialista

Ci sono stati negli anni più recenti tanti esempi nei quali alcune regole a favore del contribuente, che faticosamente si erano affermate o per Legge o per elaborazione giurisprudenziale, sono state riviste dalla Cassazione a tutela del gettito erariale.

La nostra affermazione non ha niente di polemico, ma si limita a rilevare dei fatti. La questione delle firme di dirigenti illegittimi di qualche anno fa ne fu un esempio. Le regole sulla tassazione per trasparenza su soggetti "a responsabilità limitata" è ormai palesemente data per scontata, ma forse non lo dovrebbe essere. La restrizione alle "imposte armonizzate" del principio di contraddittorio endoprocedimentale preventivo (con l'ulteriore restrizione della "pretestuosità" dell'eccezione, che mai le sentenze eurounitarie avevano menzionato). E si potrebbe continuare.

Adesso tocca allo "Statuto" e alle regole sulla motivazione degli atti. L'articolo 3 della Legge 212 del 2000, contenente, va ricordato, principi immanenti dell'Ordinamento tributario, da considerare quindi di rango superiore a quello delle Leggi ordinarie (tant'è che per derogare a tali principi occorre una legge ordinaria che menzioni espressamente la deroga) così prevede: *"Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama"*.

Riepilogando quindi abbiamo la seguente situazione: A) una norma prevede a pena di nullità l'obbligo di allegazione (il termine "deve" è chiaro) B) quella norma esiste nel nostro ordinamento, non essendo mai stata dichiarata incostituzionale C) anche qualora si cercasse di andare oltre la lettera della Legge, in questo caso l'interpretazione costituzionalmente orientata è insita nella norma stessa essendo le regole dello Statuto emanate "in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali" (Articolo 1 L. 212/2000).

- L' Ordinanza 24 maggio 2021, n. 14159 della Sezione Tributaria

Ma i Giudici della Quinta Sezione, nella Ordinanza 24 maggio 2021, n. 14159 (Presidente Manzon, Rel. Castorina) evidentemente, pur essendo "soggetti solo alla Legge" (Cost. Art. 101, secondo comma), evidentemente ritengono di fare considerazioni differenti.

La Corte spiega che nel regime introdotto dall'art. 7 della legge n. 212/2000, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente – ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento (così Cass. n. 6914 del 25/03/2011; conf. Cass. n. 13110 del 25/07/2012; Cass. n. 9032 del 15/04/2013; Cass. n. 9323 del 11/04/2017; si veda anche Cass. n. 21066 del 11/09/2017);

Ed ancora, per la Corte, è stato, altresì, chiarito che «in tema di motivazione degli avvisi di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (art. 7, legge 27 luglio 2000, n. 212) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone l'art. 3, terzo comma, legge 7 agosto 1990, n. 241: il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perché ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di

impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione» (così Cass. n. 26683 del 18/12/2009; conf. Cass. n. 22118 del 29/10/2010; Cass. n. 7654 del 16/05/2012).

Nel caso specifico la Sezione Tributaria rileva che l'ufficio aveva richiamato le risultanze della Guardia di Finanza riproducendo il contenuto "essenziale necessario e sufficiente" per sostenere il contenuto dell'atto impositivo e consentire il diritto di difesa della contribuente.

- La genesi del Principio statutario e le prime letture della giurisprudenza.

Visti i tempi biblici della nostra giustizia tributaria (soprattutto nel grado di Legittimità) occorre ancora fare attenzione, quando si citano pronunce di diversi anni fa, alla situazione normativa esistente al momento della notifica dell'atto impositivo.

Ovvero pare che siano da considerare di scarso valore ermeneutico le sentenze su fattispecie analoghe a quella di cui trattiamo ma riguardanti atti notificati prima dell'introduzione dello Statuto.

Lo "stato dell'arte" antecedente alla Legge 212/2000 lo vediamo bene da una sentenza della Sezione Tributaria del 2002¹ che testualmente recita: *"Sotto il primo profilo, occorre verificare se l'avviso di accertamento risulti, sotto il profilo formale, sufficientemente motivato. La risposta è positiva: l'avviso di accertamento ha il carattere di «provocatio ad opponendum» e soddisfa all'obbligo di motivazione quando l'Amministrazione abbia posto in grado il contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali. Non può pertanto essere dichiarata la nullità, per carenza di motivazione, di un avviso di accertamento che indichi il presupposto della maggiore imposta e renda nota la fonte informativa sottostante alla rettifica: in tal senso, Cass. 4 febbraio 2000, n. 1209 e altre conformi"*

Neppure la legge 7 agosto 1990, n. 241, che, ha sancito l'istituzionalizzazione dell'istituto della motivazione *per relationem*, non ha previsto un obbligo generale di allegazione dell'atto richiamato. L'articolo 3 terzo comma della Legge prevede infatti *"Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile,*

1 Sent. n. 1034 del 28 gennaio 2002 della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Reale, Rel. Nubila

a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama".

Quindi in ambito amministrativo l'atto richiamato per relationem non deve essere conosciuto o allegato. Deve però essere conoscibile, in un concetto che somiglia più a quello di accesso agli atti, che ritroviamo nell'articolo 5 dello "Statuto" più che di congruità della motivazione dell'atto impositivo.

Quando il Legislatore statutario irrompe nella questione delle garanzie del contribuente in punto di motivazione, con il riferimento alla motivazione per relationem, lo fa in maniera netta e incontrovertibile. L'atto richiamato non deve essere conoscibile solamente. Il contribuente viceversa deve avere una conoscenza certa, diretta ed immediata del suo contenuto, perché quel contenuto integra la motivazione stessa dell'atto impositivo.

E la giurisprudenza post statutaria, per la verità, ha poche incertezze sul punto. Si legge ad esempio nel 2010 *"L'obbligo di allegazione dell'atto richiamato posto dalla L. n. 212 del 2000, art. 7 non è stabilito solo per soddisfare esigenze di trasparenza e di correttezza dell'azione dell'Amministrazione fiscale, ma, proprio perchè inserito nello statuto dei diritti del contribuente, è volto soprattutto a garantire il diritto dei contribuenti ad avere piena ed immediata cognizione delle ragioni della pretesa fiscale, in modo da valutarne la fondatezza e di predisporre eventuali motivi di contestazione e, quindi, di impugnarla in sede giudiziale"*².

-La "reazione"

Tutto chiaro, apparentemente. Ma evidentemente la regola di garanzia predetta era suscettibile di creare qualche difficoltà in fase di accertamento. Niente che non potesse essere variato o rimosso dal Legislatore, intervenendo sul testo della Legge 212/2000, con la responsabilità politica di chi, esistendo un principio di tutela del contribuente, ne riduce o ne elimina consapevolmente e deliberatamente la portata.

Sappiamo però che questo genere di responsabilità non sono in genere molto gradite da chi poggia la propria carriera sul consenso degli elettori. Ed allora ecco che un testo normativo successivo allo Statuto viene chiamato a darne attuazione.

La necessità di norme attuative era presente per la verità nell'articolo 16 dello "Statuto". Al primo comma si leggeva infatti *"Il Governo è delegato ad emanare, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i*

2 Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 17/06/2010) 10-08-2010, n. 18532

principi desumibili dalle disposizioni della presente legge”.

Ecco allora che per “garantire la coerenza” di una disposizione che prevede il dovere di allegazione degli atti richiamati in un atto impositivo si emana il D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 il quale all’articolo 1 prevede al riguardo: *“all’articolo 42, riguardante l’avviso di accertamento: 1) nel secondo comma, dopo le parole: «motivato in relazione» sono aggiunte le seguenti: «ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione»; è aggiunto in fine il seguente periodo: «Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama salvo che quest’ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.»”*

La nuova norma possiede, a nostro modestissimo avviso, alcune caratteristiche non propriamente eccellenti. Non è affatto volta a garantire l’applicazione della regola generale sull’obbligo di allegazione, ma piuttosto a limitarne il contenuto. Non lo fa con una Legge parlamentare che deroga espressamente il contenuto dello “Statuto” ma con un decreto che lo dovrebbe viceversa attuare. Inoltre impatta, ammesso che lo faccia per quanto appena detto, solo sulle imposte dirette.

Eppure questo basta ai Giudici di Legittimità per ritrovare le tracce di continuità con il vecchio filone giurisprudenziale per il quale è sufficiente al contribuente la conoscibilità degli atti presupposti, anche se minima ed essenziale. Già nel 2003 si legge infatti *“Parimenti valido è l’avviso di accertamento in questione sotto il profilo della motivazione per relationem. Soltanto a partire dalla L. n. 212/2000, è stato affermato il principio - art. 7 - che ove nella motivazione sia fatto riferimento ad altro atto, questo deve essere allegato all’avviso. Il successivo D.Lgs. n. 32/2001 ha applicato il principio surriferito, stabilendo - art. 1 - che in materia di imposte sui redditi l’avviso di accertamento, se motivato con riferimento ad altro atto non conosciuto né previamente ricevuto dal contribuente, deve riprodurre il contenuto essenziale”³.*

Qualcuno, come nel caso dell’ordinanza di cui parliamo oggi, non considera più neppure il riferimento alle imposte dirette e ripristina di fatto gli antichi riferimenti. Nel 2014 si legge infatti: *“Orbene, secondo il costante insegnamento di questa Corte, l’avviso di accertamento, costituente l’atto con il quale l’Amministrazione esercita la propria pretesa tributaria nei confronti del contribuente, soddisfa l’obbligo di motivazione, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56 ogni qualvolta l’Amministrazione abbia posto il contribuente medesimo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l’“an” ed il “quantum*

3 Sent. n. 4989 del 1° aprile 2003 (ud. del 10 ottobre 2002) della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Favara, Rel. Di Nubila

debeatur". Tale atto deve ritenersi, pertanto, correttamente motivato - anche nel regime di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7 - ove esso faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria non è tenuta affatto ad includere nell'avviso di accertamento notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, nè a riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto (Cass. 6232/03; 7360/11)"⁴.

Ecco che il lavoro di ricostituzione del vecchio assetto viene completato. Alla luce della "consolidata giurisprudenza" (una delle sentenze citate è del 2003, quindi richiama le regole precedenti allo Statuto. Ed alla luce dell'affermazione che le vecchie massime continuano ad applicarsi anche in vigore dell'articolo 7 della L. 212/2000. Affermazione non supportata dalla Legge, che anzi come abbiamo visto afferma il contrario.

Il quadro si completa con le pronunce che riportano regole di buonsenso, ma ancora in contrasto con lo "Statuto", come quando si parla di riferimenti a delibere comunali o ad atti comunque "conoscibili". Si afferma per esempio. *"La disposizione dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, che prevede l'allegazione dell'atto richiamato nella motivazione a quello notificato, non trova applicazione quando si richiama una delibera consiliare poiché la stessa è soggetta a pubblicità legale e quindi la conoscibilità del contribuente è presunta"*.⁵

Sempre dal lato della conoscibilità, anche quando la regola viene richiamata si ha che sovente l'obbligo di allegazione esso viene edulcorato e riportato alla "sfera di conoscenza" del contribuente. Per esempio: *"Anteriormente alle modifiche operate prima dall'art. 7, L. 27 luglio 2000, n. 212 e dall'art. 1, D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 - con riferimento all'obbligo di allegazione dell'atto richiamato o di riproduzione del suo contenuto nell'atto notificato - il requisito motivazionale dell'avviso di accertamento, atto conclusivo di una sequenza procedimentale a cui possono partecipare anche organi amministrativi diversi - poteva essere assolto per relationem, cioè mediante il rinvio ad altri atti conosciuti o conoscibili da parte del contribuente, ed in particolare al verbale redatto dalla Guardia di finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, senza che ciò arrechi alcun pregiudizio al diritto del contribuente. In caso d'impugnazione, il giudice di merito deve accertare, motivando adeguatamente sul punto, se detto verbale sia stato posto nella sfera di conoscenza del contribuente, tenendo presente che tale presupposto deve considerarsi in re ipsa quando il riferimento attiene a verbali di ispezione o verifica redatti alla presenza del contribuente, o a*

⁴ Sentenza n. 26472 del 17 dicembre 2014 (ud 12 maggio 2014) della Cassazione Civile, sez. V - pres. Bielli - est. Valitutti - pm. Velardi.

⁵ Sent. n. 9216 del 18 aprile 2007 della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Riggio, Rel. Zanichelli

*lui comunicati o notificati nei modi di legge”.*⁶

- Conclusioni

L’Ordinanza di cui parliamo non manca di citare altre pronunce della Suprema Corte che ripropongono il “costante insegnamento” nei termini predetti. “Costante insegnamento” che rispettiamo ma che consideriamo in contrasto con la Legge.

Legge che, come detto, contiene principi che *“in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”* (Articolo 1 L. 212/2000).

Non ci pare che la nomofilachia ufficiale, tanto preziosa quando si tratta di dirimere questioni complesse in un contesto come quello tributario denso di situazioni di fatto imprevedibili per il Legislatore, possa spingersi a derogare a Principi dell’ordinamento distillati in molti anni (ricordiamo che lo Statuto è figlio dell’idea di un codice tributario di vanoniana memoria....).

Ci permettiamo altresì di ricordare che l’art. 101 della Costituzione che impone al Giudice di applicare la Legge la quale è amministrata a nome del Popolo, dovendo ulteriormente rifarsi, dunque, all’Organo che il Popolo va a rappresentare, ovvero al Parlamento. Anche quando si tratta di andare contro una certa “ragion di stato” che impone di reperire gettito, insomma, che lo si faccia osservando le Regole.

⁶ Sent./Ord. n. 8293 del 4 aprile 2013 (ud 18 dicembre 2012) – della Cassazione Civile, Sez. V - Pres. Adamo - Est. Greco - Pm. Zeno

Corte di Cassazione, Sez. VI Penale, Sentenza n.19849 del 19 maggio 2021

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PETRUZZELLIS Anna - Presidente -
Dott. DI STEFANO Pierluigi - Consigliere -
Dott. APRILE Ercole - rel. Consigliere -
Dott. GIORGI Maria Silvia - Consigliere -
Dott. BASSI Alessandra - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sui ricorsi proposti da

1. D.S.G., nato a (OMISSIS);
2. D.S.S., nato a (OMISSIS);

avverso la sentenza del 17/09/2020 della Corte di appello di Firenze;

visti gli atti, il provvedimento impugnato ed i ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Dott. Ercole Aprile;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale

Dott. DE MASELLIS Mariella, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità dei ricorsi;

uditi per l'avv. Francesco Calderaro, per entrambi gli imputati, e l'avv. Gianluca Cambogi, per il solo D.S.G., che hanno concluso chiedendo l'annullamento della sentenza impugnata.

RITENUTO IN FATTO

1. Con la sentenza sopra indicata la Corte di appello di Firenze, decidendo in sede di rinvio dall'annullamento di cui alla sentenza di altra sezione di questa Corte di cassazione del 23

ottobre 2018, riformava parzialmente la pronuncia di primo grado nei confronti di D.S.G. dichiarando l'estinzione per prescrizione del reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 81, comma 2, art. 5, ascrittogli al capo d'imputazione A); riconoscendo, con riferimento al reato del capo E), l'attenuante di cui all'art. 648-bis c.p., comma 3, con giudizio di equivalenza rispetto all'aggravante riconosciuta; e rideterminando la pena finale inflitta, con revoca o sostituzione di pene accessorie - e confermava nel resto la medesima pronuncia del 28 ottobre 2015 con la quale il Tribunale di Firenze aveva condannato: - D.S.G. (oltre che per i reati dei capi C) e D), per i quali l'affermazione della penale responsabilità era già divenuta definitiva) in relazione al reato di cui all'art. 648-bis c.p., commi 1 e 2, per avere, senza concorrere nel reato fiscale di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 e in altri reati fiscali commessi da M.R.R. il (OMISSIS), trasferito il denaro proveniente da quei delitti, già custodito su due conti correnti accesi presso una filiale di una banca svizzera, per l'importo complessivo di 613.833,37 Euro, sul conto corrente acceso presso la banca Credito Sanmarinese intestato alla società inglese Fininvest Management & Co. Ltd., di cui egli D.S. era amministratore unico, e poi su altro conto acceso presso il medesimo Credito Sanmarinese intestato al M. e alla moglie di questo, F.A.A.: così compiendo operazioni tese ad ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa del denaro, con l'aggravante di aver commesso il fatto nell'esercizio di attività professionale di esercente di attività finanziarie, iscritto dal 7 novembre 2005 presso l'elenco degli agenti di attività finanziaria delle persone fisiche di cui al D.Lgs. n. 374 del 1999 (capo d'imputazione E); - D.S.S. in relazione al reato di cui all'art. 648-bis c.p., per avere, senza aver concorso con il fratello D.S.G. nei reati fiscali a questi addebitati nei capi A), B), C), D), E), F) e G) (trascritti nella rubrica della decisione gravata), compiuto attività finalizzate ad ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa del denaro proveniente da quei delitti, il (OMISSIS) costituendo con D.S.G. la società Montecristi & Co. s.r.l., sottoscrivendone il 5% del capitale sociale e assumendone la carica di amministratore unico (società che il 18 settembre 2007 aveva acquistato il 100% delle quote della Tenuta di Casole s.r.l., proprietaria del complesso immobiliare denominato (OMISSIS) per un valore registrato di 1.700.000 di Euro e un prezzo reale di 2.300.000 di Euro, società poi fusa per incorporazione nella Montecristi & Co.); accendendo, per saldare l'acquisto dell'immobile, un mutuo ipotecario di 1.350.000 di Euro, le cui rate venivano poi pagate dalla Montecristi & Co. con denaro bonificato sul conto corrente sociale dalla Fininvest Management & Co. Ltd., amministrata da D.S.G., o da altri conti di quest'ultimo, con denaro provento dei suddetti reati fiscali, di riciclaggio e di truffa commessi dal medesimo D.S.G.; così concorrendo a sostituire in proprietà immobiliare il denaro proveniente da quei delitti, corrisposto da D.S.G. in 900.000 Euro al momento dell'acquisto e successivamente con il pagamento dei ratei semestrali di mutuo, in tal modo ostacolando l'identificazione della provenienza delittuosa.

La Corte territoriale confermava, altresì, la sentenza di primo grado nella parte in cui era stata disposta nei confronti di D.S.G. la confisca per equivalente dell'importo di 102.335,00 Euro in relazione al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, ascrittogli al capo d'imputazione A) - dichiarato estinto per prescrizione dai giudici di secondo grado - per avere, quale titolare della impresa individuale D.S. Professional Advisory, al fine di evadere le imposte sui redditi, omesso di presentare al 30 dicembre 2009 la dichiarazione annuale dei redditi per il periodo d'imposta 2008, con evasione di imposta pari all'importo innanzi indicato.

2. Avverso tale sentenza ha presentato ricorso D.S.G., con atto sottoscritto dai suoi difensori, il quale ha dedotto i seguenti quattro motivi.

2.1. Violazione di legge, in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, per avere la Corte distrettuale confermato la pronuncia di condanna di primo grado ritenendo integrati gli estremi del delitto di dichiarazione infedele come reato presupposto del riciclaggio contestato al capo E): ciò in assenza di prova che la somma di 632.595,00 Euro, presenti su un conto corrente di una banca estera intestato al M. e alla di lui moglie, fosse un reddito prodotto nell'anno di imposta 2003 e non fosse, invece, stata accumulata negli oltre vent'anni precedenti (peraltro generate da attività che non è dimostrato fossero state illecite), come sostenuto dai due coniugi; nonché per l'erronea applicazione della disciplina tributaria, posto che l'omessa compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi aveva rilevanza esclusivamente fiscale e non penale, perchè rilevante ai fini della liquidazione, in misura fissa o in misura percentuale, di imposte diverse da quella sui redditi o sul valore aggiunto, riguardando l'imposta sul valore dei prodotti finanziari dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero (IVAFE).

2.2. Violazione di legge, per avere la Corte di appello disatteso il principio generale dell'onere

della prova gravante a carico dell'accusa, avendo sostenuto che il M. aveva commesso nel 2003 il reato di dichiarazione dei redditi infedele per non avere lo stesso e la di lui moglie mai prodotto alcun documento attestante la presenza in Svizzera di quella somma di denaro in epoca precedente al 2003: nonostante non sia stato affatto dimostrato se quella somma fosse stata accumulata in un'unica soluzione o in più anni, semmai in epoca precedente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4; e trascurando che il D.S. non avrebbe in ogni caso fornire la dimostrazione dell'epoca dell'acquisizione della disponibilità di quella somma di denaro, circostanza comprovabile esclusivamente con documenti che solo il M. avrebbe potuto consegnare all'imputato.

2.3. Violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 4 e 25, e D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 4, comma 1, lett. f), convertito dalla L. 7 agosto 1982, n. 516, per avere la Corte di merito disatteso la richiesta difensiva di esclusione di una responsabilità penale del D.S., dato che la presunta condotta illecita indicata come presupposto del riciclaggio risalirebbe agli anni Novanta, quando non era ancora entrata in vigore il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 e vigeva il citato D.L. n. 429 del 1982, art. 4, comma 1, lett. f), successivamente abrogato senza che vi sia alcuna continuità normativa tra le due fattispecie criminose; non essendo neppure stato dimostrato il superamento delle soglie di punibilità previste per il delitto disciplinato dalla disciplina cronologicamente successiva.

2.4. Violazione di legge, in relazione all'art. 533 c.p.p., per avere la Corte territoriale confermato la pronuncia di condanna di primo grado in presenza di una situazione di incertezza probatoria, inidonea a superare un "ragionevole dubbio", che avrebbe imposto l'assoluzione dell'imputato.

3. Contro la medesima sentenza ha presentato ricorso anche D.S.S., con atto sottoscritto dal suo difensore, il quale, con tre distinti punti, ha dedotto i seguenti motivi.

3.1. Violazione di legge, in relazione all'art. 648-*bis* c.p., e vizio di motivazione (prima parte del primo punto e terzo punto dell'atto di impugnazione), per avere la Corte di appello confermato la pronuncia di condanna di primo grado nei confronti di D.S.S. in relazione al reato allo stesso ascritto al capo H), sostanzialmente riproponendo le medesime argomentazioni, già contenute nella sentenza di secondo grado annullata dalla Cassazione, basate su meri sospetti; valorizzando dati di equivoca valenza dimostrativa, senza fornire alcuna prova concreta della consapevolezza del prevenuto (neppure nella forma del dolo eventuale) della provenienza delittuosa del denaro impiegato dal fratello G. e del fatto di avere, con la sua condotta, ostacolato l'accertamento di quella provenienza con il compimento di una complessa operazione per iniziativa del solo germano, del quale si era fidato: "affare di famiglia" i cui esatti contorni egli non conosceva ovvero in ordine ai quali potrebbe essere stato indotto in errore, essendosi egli S. limitato ad investire 5.000 Euro acquistando il 5% del capitale sociale della Montecristi & Co. s.r.l., ad assumere la carica di amministratore unico della Tenuta di Casole s.r.l. ed avere effettuato un bonifico di 50.000 Euro, acquisite con la accensione di un mutuo, in favore della prima di tali società.

3.2. Violazione di legge e vizio di motivazione (seconda parte del primo punto dell'atto di impugnazione), per avere la Corte distrettuale errato nel negare all'imputato le attenuanti generiche "per la rilevanza della sua partecipazione" e nel determinare la pena per il reato del capo H) discostandosi ai minimi edittali pur ammettendo "il minor coinvolgimento" del prevenuto "nella organizzazione dell'operazione di riciclaggio"

3.3. Violazione di legge, in relazione all'art. 648-*bis* c.p. (secondo punto dell'atto di impugnazione), per avere la Corte territoriale erroneamente confermato la condanna dell'imputato in assenza di prova circa gli elementi costitutivi oggettivi del delitto di riciclaggio, non potendo essere qualificate le condotte tenute da D.S.S. (che non ha mai soggiornato presso la Tenuta di Casole nè si è mai concretamente occupato della gestione di quella società) in termini di sostituzione, trasferimento o compimento di altre operazioni volte ad ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa del denaro.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Ritiene la Corte che il ricorso presentato nell'interesse di D.S.G. vada accolto.

1.1. Il primo motivo del ricorso è fondato.

D.S.G. è stato chiamato a rispondere del reato di riciclaggio contestatogli al capo E), per avere compiuto una serie di operazioni di trasferimento della somma di 613.833,37 Euro, già custoditi dai coniugi M.R.R. e F.A.A. su due conti correnti di una banca svizzera, spostata su un conto corrente di una banca sanmarinese intestato ad una società inglese da lui (D.S.) amministrata, e poi ancora su un altro conto dello stesso istituto di credito sanmarinese intestato ai suoi clienti M. e F., allo scopo di ostacolare la provenienza di tale denaro dal reato fiscale di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, commesso dal M. con la presentazione della dichiarazione dei redditi infedele del 2003.

Nel decidere in sede di rinvio dall'annullamento pronunciato da altra sezione di questa Corte di cassazione - che aveva evidenziato come non fosse stata raggiunta la prova della sussistenza del delitto presupposto del riciclaggio, e cioè del reato previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, dovendo essere dimostrata l'omessa dichiarazione dei redditi e l'evasione dell'imposta relativamente all'anno in contestazione: ciò anche "a fronte delle dichiarazioni di M. secondo le quali le somme erano detenute in Svizzera da oltre venti anni" - la Corte di appello di Firenze ha ritenuto che la prova della esistenza di quel reato presupposto fosse stata fornita dalla documentazione contabile acquisita, che aveva permesso di accertare che nel 2003 il M. disponeva di quella ingente somma su conti correnti bancari svizzeri e che lo stesso aveva omesso di indicare nella propria dichiarazione dei redditi del 2003 quell'importo, non avendo egli compilato il quadro RW della dichiarazione dei redditi riservato ai redditi prodotti all'estero: reddito sul quale avrebbe dovuto pagare le imposte in Italia, perchè relativo ad una somma mai sottoposta a tassazione negli anni precedenti che, perciò, doveva considerarsi integralmente tassabile nell'anno in cui ne era stata accertata l'esistenza.

Anche a voler prescindere da ogni considerazione sulla discutibile tenuta di una motivazione che fa leva sull'affermazione secondo cui l'odierno ricorrente D.S.G. avrebbe dovuto produrre documentazione attestante l'esistenza di quella somma in Svizzera in epoca precedente al 2003, risulta giuridicamente errato il presupposto del percorso argomentativo privilegiato dai giudici di merito.

La materia è disciplinata dal D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla L. 4 agosto 1990, n. 227, che, nel regolare la rilevazione a fini fiscali di trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori, prevede una serie di obblighi dichiarativi a carico dei contribuenti italiani con finalità di "monitoraggio fiscale", allo scopo di controllare che, attraverso transazioni finanziarie da e per l'estero, soggetti tenuti al pagamento delle tasse in Italia possano sottrarre proprie ricchezze al controllo erariale. A tal fine è stato previsto che chi sia tenuto alla presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, deve compilare il quadro RW segnalando i movimenti e l'ammontare delle ricchezze detenute all'estero.

Ciò che conta in questa sede evidenziare è come tale disciplina - in seguito modificata da vari provvedimenti legislativi e, in gran parte, riscritta dalla L. 6 agosto 2013, n. 97 (con variazioni che qui non rilevano perchè successive ai fatti di causa) - complementare a norme con le quali si è ritenuto, con misure straordinarie, di consentire forme di voluntary disclosure per il rientro in Italia di risorse finanziarie detenute all'estero in violazione di quelle norme sul monitoraggio fiscale, non prevede un apparato sanzionatorio penale in caso di violazione dell'obbligo dichiarativo. E ciò per la constatazione che l'adempimento di questo obbligo è finalizzato ad imporre il pagamento di una specifica imposta (l'IVAFE, imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero, o l'IVIE, imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero: imposte, peraltro, introdotte solo con il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214) calcolata in misura fissa o con coefficienti percentuali (variabili nel tempo dall'1 al 2% del valore dei beni finanziari posseduti, e dallo 0,4% allo 0,76% della rendita immobiliare); per il mancato adempimento di quell'obbligo dichiarativo sono previste esclusivamente sanzioni pecuniarie di natura amministrativa ovvero, in casi speciali, misure di confisca per equivalente sempre di natura amministrativa (L. n. 167 del 1990, art. 5, e succ. modifiche), alle quali si sono affiancate, ma solo a partire dal 2014, ulteriori sanzioni pecuniarie amministrative per il mancato pagamento delle imposte IVAFFE e IVIE. Nè può sostenersi che in siffatte situazioni resti applicabile il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, in quanto integra gli estremi del reato previsto da tale articolo esclusivamente la condotta di chi, al fine di evadere le imposte dei redditi o sul valore aggiunto, presenta una dichiarazione infedele relativa a quelle imposte: la somma di denaro detenuta da un contribuente

italiano su un conto corrente di una banca estera (così come uno strumento finanziario o un bene immobile) non è considerata, di per sé sola, parte del reddito imponibile del contribuente italiano, restando tassabili in Italia alle condizioni prescritte dalla legge, esclusivamente le rendite - come gli interessi conseguiti da un investimento finanziario o le rendite immobiliari - che il bene detenuto all'estero dovesse eventualmente produrre; rendite che, peraltro, vanno dichiarate in quadri della dichiarazione dei redditi diversi dal quadro RW. E', quindi, giuridicamente non corretta l'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui l'importo detenuto dal M. in Svizzera nel 2003 fosse integralmente (e automaticamente) tassabile ai fini dell'imposta sui redditi per quell'anno; e che, perciò, essendo state superate le soglie di punibilità previste dal citato art. 4, fossero presenti gli elementi costitutivi del delitto presupposto del riciclaggio. Che le somme detenute dal M. in Svizzera e poi trasferite a San Marino fossero il provento di evasione fiscale, lo dimostra il fatto che - come precisato nella motivazione della sentenza di primo grado - il predetto riuscì a far rientrare in Italia quel denaro beneficiando della normativa sullo "scudo fiscale" di cui alla L. 24 dicembre 2002, n. 284, art. 8. Ma nell'impossibilità di riferire l'importo ad uno o più specifici anni di imposta, dunque il superamento delle soglie di punibilità, manca la prova precisa della esistenza del delitto presupposto necessario per la configurabilità del reato di cui all'art. 648-*bis* c.p. addebitato all'odierno ricorrente.

1.2. La sentenza impugnata va, dunque, annullata senza rinvio con riferimento al reato del capo E), dal quale D.S.G. deve essere mandato assolto con la formula del perchè il fatto non sussiste, non essendovi in atti elementi fattuali che possano giustificare una diversa e alternativa valutazione da parte dei giudici di rinvio.

La riconosciuta fondatezza del primo motivo assorbe l'esame dei restanti motivi del ricorso.

Va disposto il rinvio ad altra sezione della Corte di appello di Firenze esclusivamente per rideterminare la pena da irrogare a D.S.G. in relazione agli altri reati dei capi C) e D), per i quali è divenuta definitiva l'affermazione della sua penale responsabilità.

2. Il ricorso presentato nell'interesse di D.S.S. è inammissibile.

2.1. I motivi del ricorso riportati nella prima parte del primo punto e nel terzo punto dell'atto di impugnazione - strettamente connessi tra loro e, dunque, esaminabili congiuntamente - non superano il vaglio preliminare di ammissibilità perchè presentati per fare valere ragioni diverse da quelle consentite dalla legge.

Il ricorrente solo formalmente ha indicato, come motivi della sua impugnazione, asserite violazioni di legge ovvero vizi della motivazione della decisione gravata, ma non ha prospettato alcuna reale contraddizione logica, intesa come implausibilità delle premesse dell'argomentazione, irrazionalità delle regole di inferenza, ovvero manifesto ed insanabile contrasto tra quelle premesse e le conclusioni; nè ha indicato alcuna reale incompleta descrizione degli elementi di prova rilevanti per la decisione, intesa come incompletezza dei dati informativi desumibili dalle carte del procedimento.

Il ricorrente, in verità, ha finito per criticare il significato che la Corte di appello di Firenze aveva dato al contenuto delle emergenze acquisite durante la fase delle indagini e nel corso del giudizio di primo grado. In pratica l'impugnazione lungi dal proporre un effettivo travisamento delle prove, vale a dire una incompatibilità tra l'apparato motivazionale del provvedimento impugnato ed il contenuto degli atti del procedimento, tale da disarticolare la coerenza logica dell'intera motivazione, è stata proposta per provare a sostenere una ipotesi di travisamento dei fatti oggetto di analisi, dunque per sollecitare un'inammissibile rivalutazione dell'intero materiale probatorio, con una spiegazione del loro significato dimostrativo alternativo a quello privilegiato dalla Corte territoriale nell'ambito di un sistema motivazionale logicamente completo ed esauriente. Operazione, questa, che non è consentito fare nel giudizio di legittimità.

La Corte di appello ha spiegato, con un apparato motivazionale nel quale non è riconoscibile alcuna manifesta illogicità, come la responsabilità dell'imputato in relazione al delitto ascrittogli, anche sotto l'aspetto soggettivo, fosse desumibile sulla base di una serie di gravi, precisi e concordanti indizi sintomatici della consapevolezza del predetto a contribuire in maniera determinante nella operazione orchestrata dal fratello D.S.G. per "ripulire" denaro di provenienza delittuosa, coinvolgendolo nell'acquisto di un immobile di considerevole valore, impedendo il collegamento tra l'acquisizione della proprietà del bene e le somme impiegate per

realizzare tale risultato.

Con stringente e persuasivo tracciato motivazionale, i giudici di merito hanno sottolineato come l'operazione che avrebbe dovuto consentire a D.S.G. di impiegare il denaro provento della commissione di reati fiscali e contro il patrimonio nell'acquisto della Tenuta di Casole, che egli aveva già destinato a propria dimora, ostacolando il collegamento tra quelle risorse e l'acquisizione dell'immobile, fosse passata attraverso la consapevole partecipazione del ricorrente alla costituzione di una società che aveva acquisito le quote di altra società, formalmente da lui amministrata, proprietaria dell'immobile: D.S.S. che, per permettere la realizzazione di tale proposito criminoso, accettò di acquistare una minima parte delle quote della prima società, in gran parte intestate invece, al germano; di assumere la carica di amministratore unico della seconda società; e di accendere a proprio nome un mutuo ipotecario per saldare l'acquisto dell'immobile.

La prova della consapevolezza di D.S.S., quanto meno in termini dolo eventuale, della provenienza illecita delle ingenti risorse finanziarie che il fratello avrebbe impegnato in quella operazione immobiliare, dunque della funzione di "ripulitura" del denaro che l'acquisto avrebbe dovuto assolvere, è stata desunta in via logica dal fatto che D.S.G., pur essendo l'unico soggetto realmente interessato ad acquistare la proprietà di quella tenuta toscana che già aveva destinato a propria esclusiva dimora, non aveva voluto far risultare la propria persona come parte dei vari atti di acquisto; dalla circostanza che D.S.S., già residente in un comune calabrese, dove svolgeva l'attività di commerciante con ridotte capacità economiche e reddituali, ebbe a gravarsi personalmente dell'amministrazione di una società della quale si sarebbe poi del tutto disinteressato, perchè riguardante l'acquisto di immobile da lui mai utilizzato; nonchè dal fatto che lo stesso D.S.S., mera testa di legno, accettò di farsi carico solo formalmente degli oneri finanziari di tale operazione, tenuto conto che la gran parte del prezzo per acquisire la tenuta venne sostanzialmente pagata dal fratello G., titolare della quasi totalità delle quote della società divenuta proprietaria dell'immobile; e che i ratei semestrali dovuti alla banca per la somma formalmente ricevuta da S. in prestito per poter saldare il pagamento del prezzo della tenuta, vennero poi sistematicamente pagati da G. con bonifici effettuati da conti bancari a lui direttamente o indirettamente facenti capo.

2.2. I motivi dedotti nella seconda parte del primo punto dell'atto di impugnazione, riguardanti il trattamento sanzionatorio e perciò valutabili in quanto assorbiti dal precedente annullamento con rinvio emesso da questa Corte di cassazione, sono manifestamente infondati.

Resta, infatti, esente da qualsivoglia censura di contraddittorietà la motivazione adottata dai giudici di rinvio che, nel disattendere le sollecitazioni difensive sul punto, hanno convincentemente spiegato di non poter riconoscere all'imputato le richieste circostanze attenuanti generiche, non solamente in ragione del contributo dato dal prevenuto alla commissione del reato, ma anche in considerazione del comportamento processuale scarsamente collaborativo e della oggettiva gravità dei danni causati dall'illecito per l'entità dell'importo riciclato. D'altro canto, la Corte territoriale ha chiarito come la pena irrogata a D.S.S. fosse stata fissata in misura prossima ai minimi edittali in ragione del diverso ruolo avuto dal predetto nella vicenda rispetto a quella del fratello coimputato.

2.3. I motivi dedotti nel secondo motivo del ricorso sono inammissibili perchè estranei al thema decidendum rimesso al giudice di rinvio a seguito della pronuncia di annullamento adottata da altra sezione di questa Corte di cassazione.

2.4. Segue la condanna di D.S.S. al pagamento delle spese del procedimento e a quella di una somma in favore della Cassa delle ammende, che si stima equo fissare nella misura indicata in dispositivo.

2.5. Nessuna decisione va adottata sulle richieste formulate dal difensore della parte civile M.L., in quanto costituitasi in relazione alla sola imputazione del capo G) che non ha costituito oggetto dell'impugnazione.

P. Q. M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata nei confronti di D.S.G. limitatamente al capo

E), perchè il fatto non sussiste, e rinvia ad altra sezione della Corte di appello di Firenze per la rideterminazione della pena per le residue imputazioni di cui ai capi C) e D).

Dichiara inammissibile il ricorso di D.S.S. che condanna al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro tremila in favore della Cassa delle ammende.

Così deciso in Roma, il 4 maggio 2021.

Depositato in Cancelleria il 19 maggio 2021

Corte di Cassazione, Ordinanza n.14159 del 24 maggio 2021

Ritenuto in fatto

T.I. s.r.l. adiva la Commissione Tributaria Provinciale di Caserta, impugnando un avviso di accertamento relativo all'anno di imposta 2008, con il quale l'Agenzia delle Entrate accertava, ex art. 39 comma 1, lett. d) e 40 DPR 600/73, un maggior reddito d'impresa della società cui conseguivano maggiori tributi a titolo di Ires, Iva ed Irap, oltre accessori.

Il Giudice di primo grado accoglieva parzialmente il ricorso, riducendo del 30% il valore dell'accertamento.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello e la contribuente appello incidentale; la Commissione Tributaria Regionale della Campania, con sentenza n. 205/45/13 depositata il 6.6.2013, rigettava l'appello principale e accoglieva quello incidentale sul presupposto della mancata allegazione, all'avviso di accertamento, del PVC della Guardia di finanza e della mancata prova della consegna dello stesso alla contribuente.

Avverso la decisione l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidando il suo mezzo a cinque motivi.

La contribuente non ha spiegato difese.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce nullità della sentenza ex art. 36 comma 2 del d.lgs. n. 546/1992, 132 c.p.c. e 118 att. c.p.c. in relazione all'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c..

Lamenta che la CTR aveva sostanzialmente omesso di motivare le ragioni dell'accoglimento dell'appello incidentale per la pretesa violazione dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente per mancata allegazione del p.v.c. e mancata prova della consegna dello stesso.

La censura non è fondata.

Al riguardo va ricordato che il vizio di motivazione ricorre allorché il giudice, in violazione di un preciso obbligo di legge, costituzionalmente imposto (Cost., art. 111, sesto comma), e cioè dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. (in materia di processo civile ordinario) e dell'omologo art. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. n. 546 del 1992 (in materia di processo tributario), omette di esporre concisamente i motivi in fatto e diritto della decisione, di specificare o illustrare le ragioni e l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, e cioè di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo anche di verificare se abbia effettivamente giudicato iuxta alligata et probata.

La sanzione di nullità colpisce non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione dal punto di vista grafico, o quelle che presentano un «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili» e che presentano una «motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile» (cfr. Cass. S.U. n. 8053 del 2014; conf. Cass. n. 21257 del 2014), ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, del tutto equiparabile alla prima più grave forma di vizio, perché dietro la

parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione addotta dal giudice è tale da non consentire «di comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato» (cfr. Cass. n. 4448 del 2014), venendo quindi meno alla finalità sua propria, che è quella di esternare un «ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo», logico e consequenziale, «a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi» (Cass. cit.; v. anche Cass., Sez. un., n. 22232 del 2016 e la giurisprudenza ivi richiamata).

Va altresì ricordato che «La riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione.

Nella specie la sentenza impugnata ha motivato sulla pretesa violazione dell'art. 7 dello Statuto del contribuente e si sottrae alla censura.

2. Con il secondo motivo si deduce omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c.

3. Con il terzo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della legge n. 212/200, dell'art. 3 della legge n. 241/1990, dell'art. 42 del DPR 600/73 e 56 del DPR n. 633/72 in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c.

Lamenta che la CTR aveva ommesso di esaminare la circostanza che, con istanza di riunione con altri due giudizi, aventi ad oggetto l'impugnazione di analoghi avvisi per le annualità 2006 e 2007, si era precisato che il comune PVC, consegnato all'amministratore unico della società che aveva sottoscritto, veniva depositato nel procedimento riferito alla annualità più vecchia; la CTR aveva inoltre ritenuto che l'ufficio non avesse assolto all'obbligo motivazionale, richiamando, per relationem il contenuto del PVC.

Le censure, suscettibili di trattazione congiunta, sono fondate.

Nel regime introdotto dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento» (così Cass. n. 6914 del 25/03/2011; conf. Cass. n. 13110 del 25/07/2012; Cass. n. 9032 del 15/04/2013; Cass. n. 9323 del 11/04/2017; si veda anche Cass. n. 21066 del 11/09/2017);

Ed ancora è stato, altresì, chiarito che «in tema di motivazione degli avvisi di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (art. 7, legge 27 luglio 2000, n. 212) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone l'art. 3, terzo comma, legge 7 agosto 1990, n. 241: il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perché ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione» (così Cass. n. 26683 del 18/12/2009; conf. Cass. n. 22118 del 29/10/2010; Cass. n. 7654 del 16/05/2012).

Nella specie l'ufficio, nelle controdeduzioni del giudizio di primo grado, aveva formulato una istanza di riunione con altri due giudizi, relativi ad avvisi di accertamento riferiti alle annualità 2006 e

2007, emessi sulla base dello stesso pvc, precisando che quest'ultimo, con prova della consegna all'amministratore unico della società, era stato allegato al giudizio per l'anno più risalente, ovvero il 2006.

La CTR non ha accertato tale circostanza, né ha motivato sul punto.

In ogni caso, dalle parti dell'avviso riprodotte in ossequio del principio di autosufficienza, si evince che l'ufficio aveva richiamato le risultanze della Guardia di Finanza riproducendo il contenuto essenziale necessario e sufficiente per sostenere il contenuto dell'atto impositivo e consentire il diritto di difesa della contribuente.

La CTR ha affermato genericamente che la sintesi degli accertamenti di polizia tributaria non consentivano di comprendere le modalità di indagine eseguite e la natura dei fatti materiali contestati, senza chiarire quali elementi, essenziali alla compiuta comprensione degli addebiti formulati fossero necessari ad integrare la motivazione dell'atto.

I motivi due e tre e devono essere, pertanto accolti, con assorbimento della trattazione degli altri due motivi e la sentenza cassata, con rinvio alla CTR della Campania, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P. Q. M.

Accoglie il secondo e terzo motivo di ricorso, rigettato il primo e assorbiti il quarto e il quinto; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Campania, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

