

#78.09.2021



approfondimento
in materia di
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › Appunti di viaggio di una (nuova) rivista on line
- › Gli accordi transattivi: un breve *excursus* sul tema e lo stato dell'arte (per fiscalisti non teorici)
- › La confisca del profitto del reato tributario a carico della persona giuridica
- › Le regole delle rateazioni fiscali
- › *Bitcoin*: adempimenti fiscali e imposte
- › Riorganizzazione aziendale, abuso del diritto ed elusione
- › Gli esigui compensi dei giudici tributari
- › La responsabilità penale dell'ex amministratore in concorso con il liquidatore



#78.2021

Rivista Il tributo

Direttore responsabile - Luca Mariotti

Redazione - Via dei della Robbia 54 -50132 Firenze tel. 055.572521

Registrazione Tribunale di Firenze del 23/09/2021 - N. 6150

Per inviare i vostri articoli visitateci a www.iltributo.it o scrivete a: redazione@iltributo.it

*I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni
personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore o la direzione.*



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per ricevere le nostre 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 periodica de iltributo.it

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

RIVOLTA A TUTTI GLI ATTORI ED OPERATORI COINVOLTI, PER LAVORARE ALLE PRATICHE DI SUPERBONUS SENZA SOSTANZIALI INCERTEZZE

LA SECONDA EDIZIONE E' STATA AGGIORNATA CON LE RECENTI REGOLE, LA PRASSI E LE ULTIME NOVITA'

UN MANUALE DI RIFERIMENTO UTILE SIA PER PROPRIETARI DI IMMOBILI CHE PER AMMINISTRATORI DI CONDOMINIO, MA INDISPENSABILE SOPRATTUTTO SIA AI TECNICI CHE DEVONO VISTARE LE PRATICHE E FARE GLI INVII SIA ALLE DITTE FORNITRICI, CHE DOVRANNO RAPPORTARSI COI CLIENTI E CON GLI ISTITUTI DI CREDITO, IN CASO DI CESSIONE DEL CREDITO O SCONTO IN FATTURA



SUPERBONUS 110%

LA GUIDA DEFINITIVA

II edizione - aggiornata ad agosto 2021

di Luca Mariotti

con un contributo di Lorenzo Giuntoli e Giulia Picchi

IN FORMATO .PDF, KINDLE E E-BOOK

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



Appunti di viaggio di una (nuova) rivista on line

....02

di **Luca Mariotti**

Approfondimento

Gli accordi transattivi: un breve excursus sul tema e lo stato dell'arte
(per fiscalisti non teorici)

....05

di *Paolo Comuzzi*

La confisca del profitto del reato tributario a carico della persona giuridica

....18

di *Taryn Simeone*

Le regole delle rateazioni fiscali

....23

di *Maurizio Villani*

Bitcoin: adempimenti fiscali e imposte

....26

di *Paolo Soro*

Riorganizzazione aziendale, abuso del diritto ed elusione32

di Luca Labano

Gli esigui compensi dei giudici tributari43

di Maurizio Villani

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

La responsabilità penale dell'ex amministratore in concorso con il liquidatore50

(Corte di Cassazione, Sez. III Penale, Sentenza n.32237 del 26 Agosto 2021)

commento di Andrea Racioppa

Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, Sez. III Penale, Sentenza n.32237 del 26 Agosto 2021

. . . .54

Il Punto

Appunti di viaggio di una (nuova) rivista on line



di - Luca Mariotti

Sette anni fa usciva il numero zero de “Il Tributo”. Era denominato come “approfondimento on line”, giacché non poteva giuridicamente definirsi una vera e propria rivista, pur avendone l’impaginazione e i contenuti. Veniva editata con la formula “Wikipedia” ovvero con responsabilità del singolo autore sul contenuto del proprio articolo. Parallelamente sul sito si iniziavano a pubblicare delle “news”, con cadenza quasi quotidiana, con sentenze e prassi di interesse, compreso il *link* al documento originale.

Molti autori, la gran parte dei quali sconosciuta al grande pubblico, ci hanno aiutato a mettere tutti i mesi in rete il nuovo numero senza che mai si sia verificata una defezione. Chi scrive organizza da molti anni corsi di formazione in ambito istituzionale ed era già allora convinto che tra i professionisti si annidino dei veri e propri fuoriclasse, in numero molto maggiore di quanto si possa pensare. La difficoltà sarebbe stata, e tutto sommato è anche oggi, quella di allargare il più possibile il numero di questi bravi conoscitori della materia disposti a investire del tempo rubato al lavoro e alla famiglia per scrivere un contributo e a farcelo pervenire.

Abbiamo visto con piacere autori inizialmente poco conosciuti approdare a cattedre universitarie o a incarichi prestigiosi ed oggi siamo sinceramente felici per loro, anche per quelli che non collaborano più con noi. Abbiamo avuto complimenti e supporto da persone di grande fama nel settore, che non osavamo neppure pensare che ci leggessero ed invece scoprivamo che si inviavano per mail tra loro alcune sentenze che avevamo segnalato.

In questi anni si sono verificati dunque eventi come questi, piacevoli e inaspettati, così come si è dovuta registrare la dolorosa scomparsa di alcuni Maestri della materia tributaria ai quali non sempre abbiamo reso gli onori che avrebbero meritato e ce ne scusiamo. Purtroppo, il

taglio editoriale che avevamo dato al periodico non consentiva spesso di trovare lo spazio necessario, anche se in certe occasioni lo abbiamo fatto grazie anche al prezioso aiuto di chi li aveva conosciuti ed apprezzati.

Abbiamo avuto amici che ci hanno accompagnato e ci accompagnano in quasi tutti i numeri e che non finiremo mai di ringraziare, così come preziosi apporti “spot” da chi, avendo svolto magari una ricerca per motivi di lavoro, ce l’ha proposta, con risultati di grande efficacia pratica considerata la genesi di quel genere di documenti.

Si è cercato di stimolare la collaborazione tra professionisti anche fuori dall’ambito editoriale. Alcuni di noi si sono conosciuti di persona e hanno partecipato come relatori a convegni in varie parti del Paese, potendo contare su un *background* di conoscenza reciproca nato sulle nostre pagine. È recente la costituzione di un gruppo, apertissimo ad ulteriori collaborazioni, di penalisti per trattare insieme argomenti di ambito tributario, che già in questo numero ha dato vita a preziosi contributi.

Pur non disponendo di un ufficio *marketing*, siamo stati fortunati ad incontrare alcune aziende che hanno creduto nell’iniziativa aiutandoci ad andare avanti. Possiamo dire al riguardo che il tratto comune dei nostri *sponsor* è quello delle aziende familiari con grande attenzione al cliente e alla qualità del prodotto mentre siamo evidentemente risultati di modesto interesse per i grossi *business* appannaggio di strutture finanziarie di natura speculativa.

Abbiamo sempre affiancato alla materia giuridica un editoriale su temi economici. Ascoltando tutte le idee che si formano in una disciplina che ancora non riteniamo una scienza esatta, contrariamente a qualche “esperto” che la vende per tale, e nel contesto della quale siamo perciò portati a considerare con attenzione tutte le opinioni. Abbiamo dato spazio quindi a contenuti nuovi e critici e più recentemente a cattedratici di chiaro spessore ancorché non allineati rispetto al pensiero prevalente.

Non abbiamo mai fatto politica, solo informazione, riflessione scientifica e approfondimento.

Oggi rubo la Vostra attenzione solo per dire che sì, “Il Tributo” è finalmente una rivista “vera”.

È accaduto casualmente che ci sia stato richiesto dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti di Firenze, con la quale si è recentemente stipulata una convenzione per la diffusione del nostro materiale informativo. Abbiamo aderito con piacere a tale richiesta e adesso possiamo dire che nel panorama dell’editoria tributaria è nata una nuova stella. Piccolina, non ancora visibilissima, ma con tutte le migliori intenzioni di crescere e risplendere a lungo in linea con il percorso di impegno e passione intrapreso sette anni fa...

Prova **INTEGRATO GB** La suite completa per Studi

- ✓ Gratuita per 15 giorni
- ✓ Tua **da 96 €/mese** con assistenza e aggiornamenti inclusi
- ✓ Migrazione senza costi aggiuntivi
- ✓ Contabilità, Fatturazione, Bilancio, Fiscale, Paghe, Revisione, Crisi d'Impresa, Budget/Business Plan...

Inizia la **prova gratuita** e senza impegno!



www.softwaregb.it

06-97626328



Dall'esperienza quarantennale di uno Studio
Software per **Commercialisti, Tributaristi, CED,
Consulenti del Lavoro e Revisori**



Gli accordi transattivi: un breve excursus sul tema e lo stato dell'arte (per fiscalisti non teorici)

di - Paolo Comuzzi

Dottore Commercialista

Il tema del trattamento, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, dei costi insorgenti da una transazione assume una forte importanza e dobbiamo dire che ci sono numerose incertezze al riguardo. Nel presente articolo (tenendo sempre un taglio pratico e in modo sintetico) abbiamo affrontato la questione mettendo in evidenza l'aspetto dell'inerenza del costo e quindi della deduzione dello stesso per le imposte dirette e per l'IRAP, la posizione dell'Agenzia delle Entrate in tema di IVA [una posizione ormai univoca considerato il numero di risposte] e infine le problematiche quando il costo viene sostenuto verso soggetti non residenti. Questo dei soggetti non residenti ci pare sia un tema alla luce della recente sentenza di Cassazione di Luglio 2021. La conclusione è che di fronte alla fattispecie concreta è buona cosa consigliare un interpello che risolva le incertezze delineate.

- Premessa

Il tema degli accordi transattivi appare ormai come un tema importante considerando il complesso momento economico di molti imprenditori ed il fatto che la soluzione - mediante un accordo privato - di potenziali o attuali controversie prima del loro sfociare in giudizio o prima che vi sia una conclusione

definitiva insorgente dal "giudicato" oggi appare come una fattispecie abbastanza comune.

Ovviamente una transazione¹ non è mai a costo zero (non esiste una transazione che non veda dei cedimenti di tutte le parti coinvolte) e quindi è importante verificare

1 Una transazione non è un arbitrato ovviamente.

quale possa essere il trattamento fiscale di eventuali somme che siano corrisposte (*rectius* dovute) in ragione dell'accordo che viene stipulato.

In questa sede faremo un *excursus* concernente l'IRES, l'IRAP, l'IVA e il rapporto con i soggetti non residenti.

- L'accordo transattivo e la sua natura in diritto civile

La transazione è un contratto tipico ovvero previsto nell'articolo 1965 del Codice Civile che si divide in due commi.

Il codice civile recita come segue *"...La transazione e' il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite gia' incominciata o prevengono una lite che puo' sorgere tra loro ..."*.

Il secondo comma della norma indica che nell'ambito dell'accordo transattivo e *"... con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti ..."*.

In buona sostanza la funzione della transazione (*rectius* dell'accordo di transazione) è quella di superare la lite (attuale o potenziale) riducendo il peso del lavoro per gli organi di giustizia che possono dare per chiusa la controversia (usando della formula per cui abbiamo una cessata materia del contendere).

Non esiste transazione se non sussiste, tra quelli che sono i soggetti coinvolti, un "conflitto giuridico" attuale o potenziale e che potrebbe essere già sviluppato avanti agli organi di giustizia o comunque portato alla loro attenzione con conseguente impegno per lo Stato circa il dirimere la

controversia.

La transazione può essere la più varia nei contenuti basti pensare che secondo la giurisprudenza *"...il contenuto delle concessioni reciproche può essere il più vario e può consistere anche nella rinuncia ad un diritto, cui corrisponda l'assunzione di un obbligo nei confronti di un terzo (nella fattispecie, alla rinuncia all'indennità di avviamento da parte del conduttore ha corrisposto l'impegno del locatore di concludere contratto di locazione con una terza persona), nel qual caso la transazione si configura come contratto a favore di terzo ..."*², ma questa varietà non pare incidere sugli aspetti fiscali dell'accordo e sul trattamento delle somme eventualmente corrisposte (materia che esaminiamo nel seguito) almeno ai fini delle imposte dirette.

Devo evidenziare che in diritto civile si è ingenerata una divergenza di opinioni tra coloro che hanno fatto propria la teoria "dichiarativa" della transazione e coloro che hanno optato per la teoria costitutiva. La prima vede nella transazione un qualche cosa che è assimilabile alla sentenza mentre la seconda vede nella transazione un accordo che supera la lite mettendo una certezza in merito a quello che abbiamo definito il conflitto giuridico³.

Ritengo che qualsiasi concezione si abbracci in merito alla transazione questa non abbia ad incidere sui temi di carattere fiscale che appaiono connessi in modo chiaro agli aspetti pratici dell'accordo transattivo che pone fine al litigio attuale o potenziale.

Anche nella recente decisione 20316/2021

² Vedasi sul punto Cassazione 6861/2003

³ In alcuni casi è complesso cogliere una profonda differenza ed in ogni caso non pare che l'Agenzia delle Entrate abbia mai sviluppato queste due concezioni muovendosi invece, come vedremo su un terreno più pratico.

della Cassazione non mi pare che i giudici si siano concentrati in modo particolare sugli aspetti teorici dell'accordo.

Al contrario mi pare che i giudici:

- ✓ abbiano posto una particolare attenzione su cosa viene remunerato in ragione dell'accordo che le parti hanno posto in essere (questo mi pare sia il fulcro della sentenza);
- ✓ si siano concentrati in dettaglio su questo punto per verificare cosa viene remunerato alla parte che rinuncia che alla lite e quindi definire il tipo di reddito che viene corrisposto⁴.

Su questo punto la sentenza comunque offre uno spunto importante quando indica che *"... guardare agli obblighi di fare, non fare o tollerare come categoria autonoma e generale della transazione, significa accordare a quell'istituto una funzione novativa anche sotto il profilo fiscale, con la conseguenza che ogni operazione -più o meno fiscalmente onerosa ovvero di tassazione incerta- può essere oggetto di transazione su di una lite minacciata, al solo fine di far ricadere quanto corrisposto nella categoria generale e sussidiaria degli obblighi di fare, non fare o tollerare. In tal modo, sarebbe rimesso alla disponibilità delle parti uno strumento consensuale per il mutamento surrettizio del regime fiscale imposto dal legislatore nell'esercizio della sua riserva e in contrasto con il principio di capacità contributiva. Occorre, pertanto, guardare alla ragion d'essere ed alla natura dei diritti dedotti in transazione per fondare su quelli (e non su questa) il regime fiscale appropriato ..."*.

Mi pare lecito affermare che la Cassazione, almeno in questa sentenza, abbraccia una concezione "sostanziale" della transazione

⁴ Cosa questa importante quando torneremo sul tema della transazione con soggetto non residente.

e da questa concezione trae le conclusioni di carattere tributario (almeno con riferimento alle imposte dirette).

Secondo una simile concezione l'accordo transattivo definisce sempre il rapporto sottostante e la chiusura formale della lite⁵ appare come una semplice conseguenza - evidente e non eludibile - di questa definizione del rapporto sottostante (in sostanza viene meno quel conflitto giuridico attuale o potenziale e quindi viene meno l'interesse a stare in giudizio per la difesa dei propri interessi).

Se questo è vero allora la frase usuale inserita in questi accordi, per cui si rinuncia a proseguire la lite o si rinuncia ad ogni pretesa con riferimento alla lite in essere⁶, è da considerare come una delle tante frasi di stile considerato che, a seguito dell'accordo stesso, manca ormai qualsiasi interesse a stare in giudizio e pertanto questo si estingue nei fatti⁷.

Come indica la dottrina⁸ *"...se, quindi, nella prassi contrattuale la rinuncia viene (correttamente) esplicitata, ciò avviene solo perché la transazione s'innesta su un precedente conflitto che deve essere definito e questo rende indispensabile che si rinunci alla lite, come d'altra parte indica l'art. 1965 c.c.. Cosicché, a ben vedere, quella rinuncia non è altro che il riconoscimento della conseguita soddisfazione dell'interesse di ciascuna parte nella misura concretamente valutata idonea secondo le prospettive che sono andate maturando nel corso delle trattative che precedono la stipula della transazione ..."*.

⁵ Assunzione degli obblighi di fare e non fare.

⁶ Ad esempio si rinuncia a fare appello.

⁷ Devo dire che non mi pare che questa affermazione trovi rispondenza negli interPELLI che andremo a esaminare in seguito nel presente articolo.

⁸ Vedasi Fransonì, *"Dalla cassazione un contributo alla chiarezza su obbligazioni di fare, di non fare, di permettere"*.

- Il costo (ricavo) che insorge in ragione dell'accordo

Premessa

Quando l'accordo transattivo comporta una erogazione di somme si pongono due problemi:

1. la sua imputazione a periodo (competenza temporale).
2. la deduzione del costo in linea generale (tema della inerenza)

A questi aspetti si aggiunge il tema della deduzione del costo con riferimento alla imposta IRAP e quello del trattamento della somma ai fini IVA cui si unisce il tema della transazione posta in essere con soggetto non residente che presenta certamente delle caratteristiche di interesse e che meritano qualche considerazione.

Come detto quelli che abbiamo citato sono tutti aspetti che meritano una trattazione singola e che richiedono alcuni approfondimenti che, per quanto ci concerne, vorremmo restassero su aspetti di carattere pratico senza entrare in dettagli teorici che appaiono poco rispondenti alla natura di questo contributo.

Le imposte sui redditi - IRES

Come detto con riferimento alle imposte sui redditi (IRES) i temi che si pongono all'esame dell'interprete sono almeno due:

- ✓ il periodo di competenza⁹ nel quale il costo (ed all'opposto il ricavo) deve essere appostato al conto economico e quindi dedotto (o tassato);

- ✓ la deduzione fiscale ovvero il tema della inerenza del costo che insorge a seguito dell'accordo transattivo.

Sul primo elemento direi che non sussistono particolari dubbi e che la competenza temporale si connette proprio alla firma dell'accordo transattivo¹⁰.

Affermo questo in quanto ritengo lecito estendere la statuizione giurisprudenziale (fatta dalla Corte di Cassazione nella decisione 11728/2016) che ha stabilito che il costo relativo all'accordo transattivo in tema di lavoro (giudiziale o stragiudiziale), può essere portato in deduzione dal reddito d'impresa nell'esercizio in cui il giudice rende esecutivo il verbale di conciliazione.

Dobbiamo dire che sia la prassi dell'Amministrazione finanziaria che la giurisprudenza hanno sempre ribadito che i componenti economici relativi ad una controversia rilevano – ai fini della determinazione del reddito d'impresa – quando divengono certi ed obiettivamente determinabili, per effetto della chiusura della lite stessa (nota della DRE Emilia Romagna n. 38696/2007; Cass. nn. 9317/2014 e 12788/2001), ovvero nell'esercizio in cui è stipulato l'atto di transazione (Commissione tributaria regionale di Roma n. 487/2008).

Nel momento in cui viene concluso l'accordo (rectius nell'esercizio in cui l'accordo viene firmato e assume carattere vincolante) si pone in modo evidente la competenza del costo e / o del ricavo¹¹.

Più complesso appare il tema della

⁹ Dobbiamo ricordare che competenza, inerenza, determinabilità e certezza sono, unitamente al passaggio a conto economico, elementi essenziali nella determinazione del reddito di impresa.

¹⁰ La normativa fiscale non stabilisce un periodo di competenza per questo genere di costo ma è ovvio che ci si deve rimettere alla nozione civile di competenza e si deve fare una corretta applicazione dei principi contabili.

¹¹ Possiamo anche dire che la competenza di un costo ai fini fiscali deriva strettamente dalla competenza civilistica/contabile del medesimo.

inerenza¹² e questo richiede un esame più attento prima di concludere in senso positivo e / o negativo cosa questa che condiziona in modo evidente la deduzione del costo portato al conto economico.

In primo luogo va detto che la transazione in quanto tale certamente non è foriera di un costo che possiamo qualificare come una sanzione di carattere pubblico¹³.

Le sanzioni (si pensi a quelle Antitrust in primis) hanno generato ampi dibattiti sulla loro deduzione ma qui siamo di fronte ad una sanzione (sempre che si possa definire tale¹⁴) che insorge nell'ambito di una relazione tra soggetti privati¹⁵.

I soggetti coinvolti ritengono di maggior convenienza regolare il rapporto conflittuale (attuale o potenziale) mediante un accordo privatistico ed evitando controversie legali da risolvere in sede giudiziale e / o arbitrale e con l'ordinanza n. 16561/2017, la Cassazione ha confermato la deducibilità dal reddito di impresa delle penali contrattuali per ritardata consegna ai clienti.

Superato il punto delle sanzioni dobbiamo verificare come un costo per transazione si ponga rispetto al principio di inerenza

e, almeno al momento il concetto di inerenza adottato dalla Corte di Cassazione e dall'Agenzia delle Entrate appare fondato sull'utilità della spesa ai fini del conseguimento dei ricavi in senso ampio (ed aggiungiamo noi che nel conseguimento di ricavi in senso ampio possiamo anche comprendere il risparmio di costi).

In questa concezione il costo che insorge a seguito di una transazione troverebbe ampio spazio per la deduzione considerato che detto costo serve a ridurre un rischio¹⁶ che è certamente di importo superiore rispetto al *quantum* che viene erogato per chiudere la controversia sia essa attuale e/o potenziale.

Va anche detto che la Corte di Cassazione aveva formulato delle considerazioni specifiche ed in particolare aveva fornito indicazione che le spese sostenute in conseguenza di transazioni concluse al fine di prevenire l'instaurazione di contenziosi, sono da considerare oneri pienamente deducibili come sopravvenienze passive nell'esercizio in cui interviene la relativa spesa.

Questa impostazione è stata seguita affermando che la deduzione si ha in quanto trattasi di spese attinenti al concreto svolgimento dell'attività di impresa e, dunque, inerenti ai sensi dell'art. 109, comma 5, del TUIR (in questo senso mi pare orientata Cassazione n. 28355 del 5/11/2019).

Sembrirebbe pertanto che la linea della deduzione del costo che insorge a seguito dell'accordo sia una da considerare come una linea vincente e che è lecito sostenere.

Resta aperta la questione se la inerenza

12 Parte della dottrina (Ceppellini – Lugano, Testo unico delle imposte sui redditi, Milano, 2020) fa notare che deve sussistere una stretta relazione di causa effetto tra i componenti negativi e le attività o beni da cui derivano componenti positive di reddito ma questa tesi appare troppo stretta allo stato attuale del dibattito in tema di inerenza; se accettassimo questa tesi la deduzione del costo per la transazione presenterebbe delle problematiche. Forse sul principio di inerenza è più ragionevole fornire una interpretazione connessa alla attività della impresa nel suo complesso.

13 Non è assolutamente lecito configurare l'onere della transazione come una sanzione e comunque anche se fosse si tratta di una penale tra privati che niente ha a che vedere con le sanzioni per comportamenti illeciti.

14 Torniamo a dire che il termine sanzione nel caso di specie è del tutto improprio.

15 La sanzione comunemente intesa è una richiesta di denaro fatta da un ente regolatore (ie autorità antitrust) per la violazione di norme di legge mentre nel caso di specie nessuno ha violato norme di legge ma al più accordi (contratti).

16 Il costo che insorge dalla transazione sarebbe assimilabile (in senso lato) al costo della polizza assicurativa

debba essere giudicata in rapporto al momento in cui è stata posta in essere la operazione poi contestata e che ha portato al sorgere del conflitto giuridico poi transato o con riferimento alla attività attuale della società che potrebbe anche essere radicalmente diversa rispetto a quella esercitata in precedenza.

In apparenza la questione descritta ha un rilievo ma, a ben vedere, si tratta di una questione di poco conto avuto riguardo al fatto che la transazione è la conseguenza del conflitto insorto e, *in primis* quando la stessa concerne una richiesta di danni da parte di altro soggetto, appare evidente che sussiste una inerenza del costo in quanto, subire una causa e quindi avere un esborso è certamente un fatto negativo la cui riduzione (mediante l'accordo) è da considerare come un comportamento generatore di un onere inerente "in re ipsa"¹⁷.

Certamente non possiamo ignorare che in dottrina¹⁸ si è affermato che per essere definito inerente il costo deve relazionarsi con la attività attuale della impresa (attività concretamente svolta) ma non è lecito dire che un onere che in buona sostanza modifica un ricavo che è stato portato al conto economico di esercizi precedenti non è inerente perché oggi l'attività è diversa.

Portarsi su questa strada significa ammettere come un fatto lecito il crearsi di una possibile doppia imposizione e di fatto gli oneri insorgenti oggi ma relativi a componenti di reddito ritratte da una

attività precedente, verrebbero trattati come dei costi da fatto illecito.

Diverso il caso di una transazione che prenda in esame una situazione in cui la discussione si incentri su un provento che non ha concorso alla formazione del reddito e questo in tutto o in parte (si pensi ad una richiesta di risarcimento – con conseguente riduzione del ricavo di vendita - riferita ad una partecipazione che è stata venduta usando del beneficio della PEX o ad una contestazione che insorga con riferimento alla percezione di contributi che non hanno concorso alla formazione del reddito imponibile in quanto esclusi).

In questa specifica situazione l'onere nascente dalla transazione, ove fosse considerato integralmente deducibile, comporterebbe una sorta di doppia deduzione con la prima riferita alla variazione in diminuzione riferita al provento e la seconda riferita alla mancata ripresa a tassazione del costo¹⁹ che insorge per effetto dell'accordo transattivo.

La conclusione pertanto è che l'onere insorgente dalla transazione risulta essere un onere deducibile nella determinazione del reddito di impresa sempre che detto onere sia portato al conto economico e che lo stesso non sia da riferire in modo stretto a proventi che non hanno concorso alla formazione del reddito in quanto esenti o esclusi.

17 Una società che vendeva il prodotto X fino a 10 anni addietro e che oggi, per la vendita di quel prodotto, viene portata in tribunale con una richiesta di danni che potrebbe anche portare a serie problematiche finanziarie ha tutto il diritto di transare la controversia al fine di evitare le problematiche della prosecuzione dell'attività e di dedurre il costo anche se oggi la stessa producesse il prodotto Z radicalmente diverso rispetto al prodotto X.

18 Vedasi Falsitta, Manuale di diritto tributario – parte speciale, Padova, 2021

19 Un esempio classico è la cessione di partecipazioni. Viene venduta a 110 una partecipazione in PEX con plusvalenza 100 e tassazione sul 5% della stessa. Poi il prezzo viene corretto con una transazione che aggiusta il prezzo di vendita per 10 e quindi in sostanza si avrebbe: a) ricavo 110; b) plus da conto economico 100; c) onere da transazione 10 e sul piano fiscale invece si avrebbe la seguente situazione 1) plusvalenza 5; 2) onere 10; c) perdita da cessione partecipazioni 5. Appare del tutto irrazionale ammettere la deduzione completa di un costo che è specificamente riferito a un provento per gran parte escluso da tassazione.

L'imposta IRAP

Come ha indicato la norma²⁰ la base imponibile IRAP di una società di capitali è, in buona sostanza, sempre il valore della produzione netta ovvero il numero che esce dalla differenza (A) – (B) del conto economico (articolo 2425 del Codice Civile) redatto in osservanza a quelli che sono i principi contabili di riferimento.

Allora è fondamentale determinare se l'onere insorgente dall'accordo transattivo possa essere collocato nelle voci di cui alla lettera B che abbiamo indicato in precedenza o se debba essere collocato in voce diversa estranea a tale gruppo.

Qui si ritiene di poter essere brevi ovvero di evidenziare che non sussiste motivo per non collocare l'onere tra quelli previsti dalla lettera B citata in precedenza e quindi non sussiste alcuna ragione per contestare la deduzione che per quanto concerne l'IRAP pare anche poco influenzata dal concetto di inerenza²¹ che invece assume un carattere fondamentale nella determinazione della imposta IRES.

L'IVA

Molto articolato si presenta il tema che coinvolge l'IVA considerato che la materia è stata oggetto di numerosi interpelli e tra questi dobbiamo riportare²²:

Interpello 145/2021

Interpello 179/2021

Interpello 212/2021

20 In questo senso appare comunque molto chiaro Falsitta nel testo che abbiamo citato in precedenza.

21 Ai fini IRAP il concetto di inerenza viene invocata dalla Amministrazione ma non appare centrale per la deduzione dei costi correttamente portati al conto economico.

22 Tutti documenti evidenziati da Curcu, IVA sulle prestazioni derivanti da accordi transattivi, Euroconference del 10.9.2021. Prima di questi documenti potremmo menzionare anche la risposta 386/2020.

Interpello 356/2021

Interpello 401/2021.

In questo complesso di documenti ufficiali l'Agenzia delle Entrate ha sempre ravvisato nella transazione posta in essere l'esistenza di una obbligazione di fare, non fare e permettere ovvero ha sempre ravvisato l'esistenza di una prestazione imponibile a fronte del corrispettivo ricevuto (ovvero erogato)²³.

Se guardiamo ai documenti citati possiamo vedere delle frasi abbastanza simili in merito alla necessità di applicare la imposta sul valore aggiunto.

Andando in dettaglio si può notare come (vedasi la risposta 145/2021) si affermi in modo esplicito che *"... La circostanza che gli stessi stabiliscano l'impegno di ALFA a rinunciare all'esercizio di ogni ulteriore pretesa nei confronti della controparte, a fronte della percezione delle somme dovute (cfr. punto ... degli Allegati 1 e 2), consente di qualificare le stesse come il corrispettivo previsto per l'assunzione di un obbligo di non fare/permettere rilevante agli effetti dell'IVA. In buona sostanza, il nesso di sinallagmaticità funzionale rinvenibile dagli impegni reciprocamente assunti conferma il carattere novativo degli accordi transattivi in esame, con conseguente rilevanza, agli effetti dell'IVA, delle somme corrisposte da BETA in favore di ALFA ..."*.

Si tratta di una impostazione che appare confermata in tutti i documenti di prassi che abbiamo indicato ed infatti anche in seguito (vedasi la risposta 212/2021) si afferma ancora che *"...La circostanza che la somma in esame venga erogata a fronte della rinuncia da parte dell'ATI all'esercizio"*

23 Si tratta, come indica l'autore citato alla nota 15, di una mutazione di indirizzo che ha portato anche Assonime allo svolgimento di considerazioni di carattere critico (vedasi la circolare 26).

di ogni ulteriore pretesa nei confronti della Regione ... in relazione al contenzioso in corso, consente di qualificare la stessa come il corrispettivo previsto per l'assunzione di una obbligazione rilevante agli effetti dell'IVA. Al riguardo, infatti, si è dell'avviso che l'esplicita rinuncia da parte dell'ATI appaltatrice alle riserve e alle domande di cui all'atto di citazione nonché della rinuncia a tutte le altre riserve presentate dalla stessa configuri un'obbligazione che soddisfa il presupposto impositivo di imposta, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 ...".

Infine nella risposta ultima citata tutto resta coerenza in quanto si conferma che *"...Tutto ciò premesso, con riferimento alla somma pari ad euro, che Pagina 5 di 7 l'interpellante riconosce, ai sensi dell'articolo....dell'accordo transattivo, al Consorzio, a saldo, stralcio e tacitazione di qualsiasi pretesa sorta in dipendenza del contratto di appalto, si ritiene integrato il requisito oggettivo per l'applicazione dell'IVA sussistendo il sinallagma tra la assunzione di un obbligo di non fare (che si sostanzia nella rinuncia alle liti) da parte del soggetto beneficiario delle predette somme e l'erogazione di una somma di denaro da parte dell'interpellante prevista a fronte della assunzione di tale obbligo. A conferma della sussistenza del sinallagma, si osserva che il reciproco condizionamento delle prestazioni obbligatorie assunte dalle parti si ricava anche dalla menzionata clausola risolutiva espressa di cui all'articolo ... dell'accordo transattivo, che subordina l'efficacia delle rinunce previste in tale accordo all'effettivo incasso delle somme pattuite. Tutto ciò premesso, la somma dovuta sulla base della transazione che interverrà tra le parti deve ritenersi soggetta ad IVA ...".*

Questa impostazione è certamente recente e modifica quella che era una

impostazione del passato come indicato da Assonime (circolare 26/2021) che ha scritto *"...l'Agenzia delle entrate ha pubblicato alcune risposte a interPELLI che mettono in discussione questi principi e tendono a ravvisare, sempre e comunque, l'esistenza di prestazioni di servizi imponibili in presenza di transazioni. In particolare, l'orientamento che si va formando tende a considerare in re ipsa gli obblighi assunti dalle parti in un contratto di transazione come delle prestazioni di servizi a favore delle controparti. La prestazione consisterebbe, di regola, nell'assunzione di un obbligo di fare o di non fare; più precisamente nell'impegno a non proseguire azioni contenziose già iniziate per ottenere giudizialmente il riconoscimento di diritti che si ritengono violati o, comunque, a non iniziare tali azioni o a rinunciarvi. Il "fare" o il "non fare" consisterebbe, in altri termini, nell'accettazione delle concessioni della controparte ...".*

Dobbiamo dire che secondo noi la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate appare inequivoca ovvero nel momento in cui in una transazione viene assunta la obbligazione della rinuncia al contenzioso (da iniziare o iniziato) la somma erogata a fronte di questa rinuncia deve ritenersi erogata a fronte dell'assunzione di una obbligazione di fare – non fare e permettere con la conseguenza che la somma deve essere fatturata e, ove sussistano i presupposti, deve essere applicata la imposta sul valore aggiunto.

Una posizione inequivoca e anche confermata (vedasi la risposta 356/2021) nel momento in cui si afferma che *"... Dalla disamina della predetta pattuizione negoziale emerge che la somma di XXX di euro è corrisposta a fronte dell'impegno assunto da ALFA S.p.a., nell'ambito di un rapporto giuridico intercorrente*

con DELTA, di rinunciare all'esercizio di qualsiasi richiesta e/o pretesa nei confronti della società committente a seguito della risoluzione dei contratti di fornitura disposta ad opera di quest'ultima. Detta circostanza consente, quindi, di qualificare la somma dovuta -il cui ammontare è parametrato in base alle attività svolte e alla copertura dei costi sostenuti dalla società istante fino alla data di sospensione dei contratti di fornitura - come il corrispettivo previsto per l'assunzione di un obbligo di non fare / permettere ...".

La conseguenza di una simile impostazione appare del tutto ovvia e consiste nel fatto che è necessario procedere con la applicazione dell'IVA alla somma che viene erogata per la transazione e quindi la controparte (ricevente) deve emettere fattura per consentire la corretta gestione degli adempimenti.

La impostazione seguita dalla Agenzia può certamente essere oggetto di critica (vedasi su questo punto quanto afferma Assonime) ma oggi questa impostazione deve essere presa in considerazione considerato che appare come una mutazione rispetto ad un indirizzo precedente e che ovviamente solo un uniformarsi a questa impostazione consente di evitare tutte le problematiche concernenti le sanzioni.

Possiamo dire che la situazione presenta dei profili di incertezza che non hanno un carattere teorico (questo è chiaro e definito) ma che hanno un forte rilievo di carattere pratico e che consigliano di presentare un interpello prima di definire il trattamento fiscale (almeno ai fini IVA) delle somme che sono pattuite nell'accordo stesso.

In sostanza il numero di interPELLI presentati nel 2021 senza che l'Agenzia chiudesse le porte alla risposta è indice che la questione pratica resta sempre aperta

e che è meglio ottenere una risposta rispetto alla tesi che viene prospettata prima di commettere errori che possono rivelarsi molto pericolosi²⁴.

- Il costo sostenuto verso soggetti non residenti

I profili di interesse quando il costo per la transazione viene sostenuto verso un soggetto non residente sono molteplici e qui li possiamo identificare nei seguenti:

- ✓ applicazione del principio del valore normale (non possiamo escludere transazioni nell'ambito di problematiche di gruppo)²⁵;
- ✓ qualificazione e trattamento delle somme erogate con riferimento al tema delle ritenute alla fonte ed in generale con riferimento alla tassazione delle stesse in quanto redditi prodotti nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 23 TUIR (con applicazione poi delle convenzioni contro le doppie imposizioni per raggiungere la conclusione definitiva in merito alla tassazione stessa in Italia).

In merito al valore normale dobbiamo mettere in evidenza tutta la complessità che comporta esaminare la rispondenza del quantum portato nell'accordo transattivo in riferimento ai principi del valore normale che regolano di default i rapporti *intercompany*²⁶.

²⁴ La risposta all'interpello è certamente salvifica per quanto concerne sia l'erogante che il ricevente della somma di denaro che si collega alla transazione.

²⁵ Valutare il valore normale di una somma erogata nell'ambito di un accordo transattivo è una fattispecie molto complessa che non possiamo certamente trattare in questa sede.

²⁶ Il principio del valore normale regola in via generale i rapporti economici tra soggetto residente e soggetto non residente quando le parti sono nello stesso

Stabilire che la somma portata al conto economico e dedotta nella determinazione del reddito della impresa residente²⁷ non risponde al valore normale significa:

- trovare “transazioni simili” cosa questa che ci appare del tutto impossibile²⁸ considerati gli elementi che devono essere presi in considerazione per giudicare della similarità oppure
- andare per strade del tutto diverse e questo potrebbe avvenire, per fare un esempio concreto, sostenendo che il reddito della società residente fiscale in Italia è stato compresso da questo specifico onere; questo avverrebbe se:
 -) per “testare” il soggetto residente fiscale si decidesse di fare applicazione del metodo TNMM; --) si affermasse che questa compressione ha ridotto l’EBT al di sotto di quello che dovrebbe essere il normale reddito di mercato per soggetti con funzioni similari.

In questa logica si ha che, di buona sostanza, l’onere della transazione non deve comportare una diminuzione del reddito al di sotto di quanto normalmente previsto per un soggetto con le funzioni dallo stesso svolte.

Va detto che anche questa tesi appare poco convincente considerato che sposta sul soggetto estero (quello non residente fiscale in Italia) almeno una parte del problema e che in sostanza riduce di default la somma portata nell’accordo transattivo ad un importo che deve consentire di mantenere un certo EBIT.

In merito alla qualificazione e trattamento delle somme erogate dobbiamo fare notare che la Cassazione (vedasi la

recente ordinanza 20316/2021) “... ha negato che le somme erogate a fronte di una transazione possano essere ricondotte comunque all’assunzione di obblighi di fare o non fare, sia pure con riferimento, non all’applicabilità dell’IVA²⁹, bensì alla configurabilità di redditi imponibili a norma dell’art. 67, comma 1, lett. l) del d.p.r. n. 917 del 1986 ...” e quindi sempre in tale ordinanza ha anche “... precisato in modo molto puntuale che “occorre guardare alla ragion d’essere ed alla natura dei diritti dedotti in transazione per fondare su quelli (e non su questa) il regime fiscale appropriato” e che “guardare agli obblighi di fare, non fare o tollerare come categoria autonoma e generale della transazione, significa accordare a quell’istituto una funzione novativa anche sotto il profilo fiscale, con la conseguenza che ogni operazione – più o meno fiscalmente onerosa ovvero di tassazione incerta – può essere oggetto di transazione su di una lite minacciata, al solo fine di far ricadere quanto corrisposto nella categoria generale e sussidiaria degli obblighi di fare, non fare o tollerare” ...”.

La Cassazione ci pare aver detto che la somma erogata in seguito all’accordo transattivo mantiene sempre la caratteristica e la natura fiscale della somma che avrebbe dovuto essere erogata ab origine (in sostanza la somma erogata in seguito all’accordo è uguale al sottostante che si doveva erogare).

La dottrina che si è occupata della materia ha indicato che “...l’inquadramento del provento conseguito per effetto della transazione nelle categorie reddituali e nelle relative fattispecie deve avvenire, come noi stessi avevamo

gruppo.

27 Concetto quello di impresa che include la stabile organizzazione.

28 Pensare a due transazioni “simili” ci pare complesso.

29 Frase questa molto precisa che lascia aperta la tematica ma negare la qualifica ai fini delle imposte dirette e mantenerla ai fini IVA forse non è cosa del tutto coerente.

affermato nella nota prima richiamata, «traguarda[ndo] l'obbligazione assunta (la quale risulta, pertanto, non suscettibile di autonoma considerazione)» ovvero, per usare le parole della Cassazione, «indaga[ndo] cosa viene "remunerato" con l'atto transattivo» concluso fra le parti ...³⁰.

Si pensi allora ad un accordo transattivo in merito al pagamento di royalties o di interessi ad un soggetto estero o a un accordo transattivo in merito ad una clausola penale.

In questa fattispecie se teniamo ferma, come dobbiamo fare, la posizione della Cassazione indicata nella sentenza la situazione è quella per cui una eventuale somma erogata ad un non residente deve configurarsi sempre come una *royalty* e non come una somma avente una diversa natura e quindi abbiamo tutte le conseguenze del caso ovvero la applicazione di eventuali ritenute alla fonte e / o anche la esenzione³¹ in presenza di certe condizioni.

La stessa considerazione insorge per una transazione concernente gli interessi e per un eventuale compenso aggiuntivo concernente un acquisto di partecipazioni quando il cedente delle stesse è un soggetto non residente fiscale in Italia.

Restando sempre brevi nei nostri commenti appare comunque ovvio che considerazioni identiche possono farsi in numerose situazioni ed in sostanza il principio che viene indicato dalla Cassazione è quello per cui *“... occorre indagare cosa sia stato remunerato con l'atto transattivo*

...” ed a questo si aggiunge anche che pensarla in modo diverso rispetto a questa impostazione significa non tenere conto del fatto che “... in tal modo, sarebbe rimesso alla disponibilità delle parti uno strumento consensuale per il mutamento surrettizio del regime fiscale imposto dal legislatore nell'esercizio della sua riserva e in contrasto con il principio di capacità contributiva...”³².

Devo dire che mi pare di notare una certa coerenza tra questa decisione della Cassazione ed una antica posizione dell'Agenzia delle Entrate citata da Assonime ovvero la *“... risposta n. 178 del 3 giugno 2019 ...”*.

Assonime indica che *“... in tale risoluzione, l'Agenzia ha affermato, in particolare, che “al fine di stabilire il trattamento fiscale della transazione, è necessario effettuare una valutazione caso per caso al fine di individuare, mediante l'analisi degli elementi sottostanti la vicenda negoziale, la specifica volontà delle parti” ...”³³.*

Tenendo conto di questa coerenza io ritengo che sarebbe importante che questa decisione della Corte di Cassazione non restasse né isolata in quanto tale e neppure confinata solo al tema delle imposte dirette; penso che questa decisione dovrebbe trovare una estensione che la stessa Cassazione tende comunque a non accettare vista la lettera della decisione stessa.

Come indica la dottrina commentando la sentenza *“... in buona sostanza la transazione deve essere indagata guardando al cosa è stato transato e si deve considerare, come detto all'inizio, che la assunzione di obbligazioni reciproche, è un fatto tecnico*

30 In questo senso Frasoni, DALLA CASSAZIONE UN CONTRIBUTO ALLA CHIAREZZA SU OBBLIGAZIONI DI FARE, DI NON FARE, DI PERMETTERE.

31 Non vado in questa sede ad approfondire il tema del beneficiario effettivo che nel momento in cui il pagamento è verso un soggetto non residente diventa un tema di importanza fondamentale.

32 In sostanza royalties e interessi potrebbero diventare redditi di diversa natura sfuggendo magari al regime previsto dalle norme in tema di ritenuta alla fonte.
33 Assonime nella Circolare 26/2021.

che consente di chiudere l'accordo ma resta indubbio che l'accordo è sul sottostante. Una volta soddisfatto l'interesse – per come esso è configurato dai calcoli economici a monte di qualsiasi negozio – la rinuncia non è altro che una necessaria implicazione dell'effetto satisfattivo, privo di qualsivoglia autonomia. Più in particolare, come non possono coesistere, per quella «contraddizione che non consente», la volontà di pentirsi e quella di peccare secondo il celebre verso dantesco, così (e a maggior ragione) la volontà di ritenere satisfattivo il pagamento ricevuto non può coesistere con quella di proseguire la lite che deve essere conseguentemente rinunciata per attestare la definitiva soddisfazione della pretesa ...»³⁴.

Anche nei rapporti con i soggetti non residenti resta sempre aperto il punto IVA e qui la dottrina ha sempre detto che *“... è evidente che il pagamento non “remunera” la rinuncia, perché la sua unica funzione è quella di soddisfare un interesse qualitativamente identico – ancorché quantitativamente inferiore – a quello per il quale era stata avanzata (giudizialmente o extragiudizialmente) la pretesa che aveva determinato il conflitto composto in via transattiva ...”*³⁵.

Appare evidente che la tesi secondo cui vi sarebbe un pagamento per l'assunzione di un obbligo di fare / non fare e permettere non convince proprio la dottrina e l'Assonime e a dire il vero, per quanto poco conti, detta tesi convince poco anche lo scrivente.

In ogni caso possiamo solo concludere che la materia resta fortemente incerta e questa incertezza è sicuramente un male considerato che un errore

nella applicazione dell'IVA è foriero di conseguenze importanti per entrambi i soggetti coinvolti.

Quindi la situazione creata dagli interpelli se da un lato appare non modificabile dall'altro la stessa appare certamente criticabile sul piano teorico e della interpretazione legislativa e si deve continuare ad approfondire il tema.

- Conclusioni

Possiamo certamente anche concordare con la dottrina riportata e con la tesi di Assonime ma la conclusione che dobbiamo portare alla attenzione del lettore è che purtroppo sussiste una ampia una incertezza teorica ma si deve ammettere che, almeno in materia di IVA, la posizione dell'Agenzia è chiara e del tutto opposta a quella indicata in dottrina.

Non possiamo ignorare che anche in giurisprudenza vi sono delle oscillazioni ed appare evidente che la tematica che abbiamo, seppur in modo conciso e con taglio del tutto pratico, sviluppato in questa sede presenta dei profili di complessità notevoli e che gli operatori non possono ignorare.

La situazione concreta si presenta sempre molto incerta sotto numerosi profili con riferimento anche alle imposte dirette e questo almeno per quanto concerne la tematica della inerenza.

Il rischio globale (Imposte dirette e IVA) che si presenta di fronte al responsabile fiscale in azienda (o al direttore amministrazione finanza e controllo) è molto elevato e per quanto ci riguarda si ritiene che lo stesso non possa essere risolto, con riferimento al singolo caso concreto, se non mediante una richiesta ufficiale alla Amministrazione Finanziaria come del resto reso evidente

34 In questo senso Frasoni nello scritto citato alla nota 19.

35 In questo senso sempre Frasoni citato alla nota che precede.

dall'ampio numero di interpelli presentati nel corso dell'anno 2021³⁶.

³⁶ In sostanza questi interpelli dimostrano che la situazione è chiara sul piano teorico (IVA sempre quando si paga per una rinuncia al litigio) ma che ogni caso pratico presenta delle problematiche specifiche che richiedono una risposta "ad personam". Anche addebitare IVA sostenendo che questo deve essere fatto in ragione delle risposte menzionate è un rischio in quanto la situazione di fatto potrebbe essere giudicata in modo diverso in sede di verifica.



La confisca del profitto del reato tributario a carico della persona giuridica

di - Taryn Simeone

Avvocato penalista

Nell'ambito del diritto penale tributario e, più in generale, del diritto penale moderno, la misura ablatoria della confisca costituisce strumento di contrasto alla criminalità votata al profitto, con l'obiettivo di privare l'autore del reato delle utilità economiche eventualmente conseguite mediante l'illecito.

Tale misura, il più delle volte, è preceduta da un provvedimento di natura cautelare di sequestro preventivo finalizzato alla confisca di somme di denaro/beni/altra utilità, che viene applicato in fase di indagini preliminari, sottraendo sin da subito all'indagato la disponibilità di quanto costituirà oggetto di futura confisca in ipotesi di condanna definitiva.

La velocità dei traffici giuridici e, in un sempre maggior numero di casi, l'impossibilità di procedere all'applicazione della tradizionale ipotesi di confisca (c.d. confisca "diretta", disciplinata dall'art.

240 c.p.¹) ha imposto, con sempre maggior frequenza, il ricorso a forme di apprensione patrimoniale di natura diversa: (i) la c.d. "confisca per equivalente" o "di valore" – che costituisce vera e propria pena di carattere patrimoniale avente ad oggetto qualsiasi utilità di cui il reo abbia la disponibilità per un valore corrispondente (equivalente, appunto) al prezzo, profitto o prodotto del reato – e (ii) la c.d. "confisca allargata" (oggi disciplinata dall'art. 240 *bis*

1 L'art. 240 c.p. disciplina l'istituto generale della confisca applicabile, in linea di principio, a tutti i reati. Tale norma prevede specificamente:

al primo comma, un'ipotesi di confisca facoltativa delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne costituiscono il prodotto o il profitto, a condizione che il procedimento penale si sia concluso con sentenza di condanna e che la cosa non appartenga a persona estranea al reato;

al secondo comma, tre ipotesi di confisca obbligatoria delle cose che costituiscono il prezzo del reato, di beni e/o strumenti informatici che risultino essere stati in tutto o in parte utilizzati per la commissione di taluni reati specificatamente previsti, delle cose c.d. "intrinsecamente pericolose" anche se non è stata pronunciata sentenza di condanna.

c.p.) – che mira ad aggredire tutti quei beni di cui l'autore abbia disponibilità in modo sproporzionato al reddito o alla propria attività economica, di cui lo stesso non sia in grado di giustificare la provenienza.

Nell'ambito del diritto penale tributario, le ipotesi di confisca previste sono, oggi, specificamente disciplinate dagli articoli 12 *bis* e 12 *ter* D. Lgs. 74/2000.

In particolare:

- ✓ l'art. 12 *bis* D. Lgs. 74/2000 prevede l'ipotesi di confisca, sia nella forma diretta sia nella forma per equivalente, del profitto o del prezzo del reato tributario;
- ✓ l'art. 12 *ter* D. Lgs. 74/2000, introdotto dall'art. 39, comma 1, lett. q) D.L. 26 ottobre 2019 n. 124, convertito, con modificazioni, nella L. 19 dicembre 2019, n. 157, disciplina i casi particolari di confisca c.d. allargata o per sproporzione.

La prima applicazione di ipotesi di confisca nell'ambito del diritto penale tributario si rinviene nella L. 244/2007, c.d. "Finanziaria 2008" che aveva previsto l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 322 *ter* c.p.² anche a carico dei soggetti condannati per ipotesi di reati tributari.

Senonché, stante la collocazione estemporanea ed eccentrica rispetto al nucleo della disciplina dei reati tributari, il quadro normativo è stato successivamente razionalizzato con l'introduzione dell'art. 12 *bis* D. Lgs. 74/2000.

Tale norma – introdotta dal D. Lgs. n. 158 del 2015 – prevede che, in caso di condanna o di applicazione pena su richiesta delle

parti ai sensi dell'art. 444 c.p.p. per uno dei delitti previsti dal D. Lgs. 74/2000, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il prezzo o il profitto (c.d. confisca diretta) salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca dei beni di cui il reo abbia la disponibilità per un valore corrispondente (c.d. confisca per equivalente) a tale prezzo o profitto.

In altri termini, razionalizzando una situazione preesistente, tale norma introduce una forma di confisca obbligatoria che opera sempre in caso di condanna per ipotesi di illecito di natura tributaria e che consente l'applicazione della misura cautelare reale del sequestro preventivo sin dalla fase delle indagini preliminari.

La portata innovativa della disciplina emerge nel secondo comma del predetto articolo, il quale prevede una specifica ipotesi di "non operatività" della confisca a carico del contribuente qualora egli si "impegni" a versare all'erario quanto dovuto, precisando, altresì, che, in caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.

La necessità di introdurre tale strumento di contrasto anche per le ipotesi di reati di natura fiscale è derivata, dunque, dall'esigenza di sopperire alla difficoltà applicativa della norma generale di confisca in ragione della non sempre agevole ed immediata individuazione del profitto dell'illecito fiscale individuabile e assoggettabile a misura ablativa.

Ampio è stato il dibattito giurisprudenziale sul punto, fino a giungere alla definizione del profitto confiscabile come qualsiasi vantaggio economico patrimoniale derivante dal reato, identificandolo, in linea generale, con il *quantum* dell'imposta evasa

² Tale norma disciplina la confisca, sia nella forma della confisca diretta, sia nella forma della confisca per equivalente, obbligatoria in caso di condanna per taluni delitti contro la pubblica amministrazione specificamente previsti, del prezzo o del profitto del reato.

maggiorata degli interessi³.

Non mancano pronunce giurisprudenziali⁴ che ritengono che ai fini della confisca diretta del profitto del reato, non rientrano soltanto i beni appresi per effetto diretto e immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità, comunque ottenuta dal reato, anche in via indiretta o mediata, come ad esempio i beni acquistati con il denaro ricavato dall'attività illecita oppure l'utile derivante dall'investimento del denaro di provenienza criminosa (si pensi, ad esempio, al bene immobile acquistato con somme di denaro illecitamente conseguite, quando l'impiego sia causalmente collegabile al reato e soggettivamente attribuibile all'autore di esso).

La corretta individuazione del profitto del reato fiscale è, dunque, preliminare alla determinazione del confine tra confisca "diretta" e "per equivalente": tanto più ampia è la nozione di profitto, tanto maggiore è la possibilità di ricorrere alla confisca "diretta".

Nel tempo, infatti, la giurisprudenza ha esteso il concetto di profitto fino a ricomprendervi anche il risparmio di spesa ottenuto dall'omesso versamento di un tributo che si traduce non tanto in un miglioramento della situazione patrimoniale quanto piuttosto in un mancato decremento del patrimonio⁵.

Tali considerazioni assumono ancor maggior pregnanza in considerazione della applicazione dell'ipotesi di confisca per equivalente anche sui beni di una persona giuridica.

Fino all'entrata in vigore del D.L. del n. 124 del 2019, che ha introdotto ipotesi di reati fiscali quali reati presupposto

per la responsabilità amministrativa della persona giuridica, risultava assente una disposizione normativa specifica che consentisse l'applicazione della confisca anche in capo all'Ente collettivo, maggiore beneficiario del profitto dell'illecito fiscale.

Il dibattito in dottrina e giurisprudenza in ordine alla portata applicativa della confisca, anche nella forma della confisca per equivalente del profitto del reato tributario, in capo all'Ente è stato ampio e variegato; e ciò, quantomeno, fino ad una prima risposta fornita da parte delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione fornita con la nota sentenza "Gubert".

Ed invero, chiamate ad intervenire in risposta al quesito *"se sia possibile o meno aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per la violazione tributaria commessa dall'amministratore o dal legale rappresentante della società"*, le Sezioni Unite hanno elaborato i seguenti principi di diritto:

"È consentito nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica".

"Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti di una persona giuridica qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio".

"Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona

3 Cfr. Cass. Pen., Sez. III, 28047/2017, Giani.

4 Cfr., Cass. Pen., Sez. Un., 10208/2008, Miragliotta. Cfr. anche Cass. Pen., Sez. Un., 38691/2009, Caruso.

5 Cfr., Cass. Pen., Sez. Un., 10208/2008, Miragliotta.

giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona (compresa quella giuridica) non estranea al reato”.

“L'impossibilità del sequestro del profitto di reato può essere anche solo transitoria senza che sia necessaria la preventiva ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato”⁶.

In altri termini, secondo il dettato delle Sezioni Unite, la confisca diretta del profitto di reato è possibile anche nei confronti di una persona giuridica per le violazioni fiscali commesse dal legale rappresentante o da altro organo della persona giuridica nell'interesse della società, quando il profitto o i beni direttamente riconducibili a tale profitto sono rimasti nella disponibilità della persona giuridica medesima.

Per converso, sempre seguendo la prospettazione delle Sezioni Unite, si deve escludere la possibilità di procedere a confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante, salva l'ipotesi in cui la persona giuridica stessa sia in concreto priva di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agisce come effettivo titolare⁷.

La risposta dell'ordinamento giunge circa cinque anni di distanza dalla nota sentenza “Gubert”: con il D.L. n. 124/2019, convertito nella L. 10 dicembre 2019 n. 157 il legislatore ha introdotto una innovazione

a lungo caldeggiata dalla giurisprudenza e resa attuale dalla Legge Delega n. 117 del 4 ottobre 2019.

In particolare, l'art. 39 del D.L. n. 124/2019 ha introdotto l'art. 25 *quinquiesdecies* nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti disciplinata dal D. Lgs. 231/2001, a norma del quale la commissione di uno dei delitti previsti dagli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili) e 11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) del D. Lgs. 74/2000 può, oggi, dar luogo ad ipotesi di responsabilità dell'Ente e, conseguentemente, dar corso all'applicazione di sanzione pecuniaria a carico dell'Ente medesimo⁸.

Alla luce della nuova disciplina normativa, in ipotesi di contestazione di illecito fiscale sopra riportato in capo al legale rappresentante della società, il Pubblico Ministero procede con l'annotazione nel registro delle notizie di reato anche dell'illecito amministrativo a carico dell'Ente al quale, in caso di condanna,

⁸ Tale disposizione, giova precisare, si applica esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge, e dunque ai fatti di reato commessi a far data dal 25 dicembre 2019.

A ciò si aggiunga che il Decreto Legislativo n. 75 del 14 luglio 2020, che ha recepito in via definitiva la Direttiva (UE) 2017/1371 (cd. Direttiva PIF) ha introdotto il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 25 *quinquiesdecies* che prevede, in relazione alla commissione dei reati tributari di cui agli artt. 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione) e 10-*quater* (indebita compensazione) d.lgs. n. 74/2000 e a condizione che gli stessi siano «commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro», l'irrogazione della sanzione pecuniaria fino a trecento quote per il delitto di dichiarazione infedele e fino a quattrocento quote per i delitti di omessa dichiarazione e indebita compensazione.

⁶ Cfr. Cass. Pen., Sez. Un., 10561/2014, Gubert.

⁷ Cfr. G. E. Degani, La confisca del profitto nei reati tributari: questioni aperte, in Giur. Pen. Web 5, 2020

verrà applicata la sanzione pecuniaria specificamente prevista.

Stante, dunque, la nuova previsione normativa, la confisca diretta e per equivalente del profitto dell'evasione fiscale a carico dell'Ente che di tale illecito tributario ha beneficiato può, oggi, essere disposta a norma dell'art. 19 D. Lgs. 231/2001.

In altri termini, quindi, l'applicazione di tale norma, consente di superare – quantomeno in astratto – quei conflitti giurisprudenziali circa la prova del nesso di pertinenzialità necessaria in ipotesi di confisca diretta dei beni della persona giuridica nonché, a monte, in ordine alla difficile individuazione del perimetro della nozione di profitto confiscabile⁹.

Anche nei confronti dell'Ente, la Pubblica Accusa ha la possibilità di anticipare il vincolo di indisponibilità mediante provvedimento cautelare di sequestro preventivo finalizzato alla confisca, di cui all'art. 321, co. 2 e 2 *bis*, c.p.p., ai sensi dell'art. 53 D. Lgs. 231/2001.

Resta fermo che, nell'ipotesi di confisca diretta, essa continua ad applicarsi esclusivamente nei confronti del soggetto che, non estraneo al reato, abbia effettivamente conseguito il prezzo/

profitto del reato per l'ammontare in concreto rinvenuto della disponibilità dello stesso¹⁰; diversamente, laddove non si possa procedere con confisca diretta, la confisca per equivalente consente di aggredire – per l'intero valore corrispondente al prezzo/profitto dell'illecito – il patrimonio di uno qualsiasi dei soggetti coinvolti nel reato, siano essi persone fisiche o giuridiche, indipendentemente dall'ammontare da questi effettivamente conseguito; in alternativa, qualora il singolo patrimonio non sia sufficientemente capiente, la misura ablatoria può trovare applicazione concorrente, sia nella fase cautelare sia in sede di condanna definitiva, con conseguente aggressione di entrambi i patrimoni, fermo restando logicamente che il vincolo di indisponibilità non potrà in alcun caso eccedere nel quantum l'entità complessiva del profitto¹¹.

Per evitare la sanzione prevista, sia in termini di condanna alla pena pecuniaria prevista sia in termini di applicazione della confisca, la società avrà l'onere di provare di aver adottato ed efficacemente attuato un modello organizzativo e di gestione idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi, di aver vigilato sul funzionamento e l'osservanza dei predetti modelli.

Potrebbe rivelarsi utile, a titolo esemplificativo, instaurare delle forme di interlocuzione preventive con l'Agenzia delle Entrate per l'adeguamento dei propri modelli di *compliance*.

Allo stato l'Ente collettivo non può essere destinatario della confisca allargata, prevista dall'art. 12 *ter* D. Lgs. 74/2000 non essendo prevista né contemplata nell'ambito del D. Lgs. 231/2001.

9 Resta, tuttavia, ancora aperto il dibattito in seno alla giurisprudenza di legittimità relativo alla qualificazione della misura ablatoria delle somme di denaro giacenti su conto corrente bancario e, nello specifico, se il sequestro preventivo delle somme sia da qualificarsi finalizzato alla confisca del prezzo o del profitto del reato anche nel caso in cui la parte interessata fornisca la "prova" della derivazione del denaro da un titolo lecito.

Il quesito è stato posto alle Sezioni Unite della Suprema Corte che, in informazione provvisoria, hanno elaborato il seguente principio "qualora il profitto derivante dal reato sia costituito da denaro, la confisca viene eseguita, in ragione della natura del bene, mediante l'ablazione del denaro comunque rinvenuto nel patrimonio del soggetto fino alla concorrenza del valore del profitto medesimo e deve essere qualificata come confisca diretta e non per equivalente" (cfr. informazione provvisoria Cassazione Penale, Sezioni Unite, ud. 27 maggio 2021, Presidente Cassano, Relatore Mogini).

10 Cfr. Cass. Pen., Sez. V, 19091/2020

11 Cfr. Cass. Pen., Sez. Un., 26654/2008, Fisia Italimpianti S.p.a.



Le regole delle rateazioni fiscali

di - Maurizio Villani
Avvocato tributarista

La rateizzazione dei debiti iscritti a ruolo (art. 19 del DPR n. 602/1973) rappresenta un valido strumento di riscossione, atteso che, mediamente, circa il 50% della riscossione annuale “ordinaria” (ovvero quella che non considera gli incassi degli istituti di definizione agevolata) deriva proprio da piani di rateizzazione concessi a contribuenti che, altrimenti, non potrebbero assolvere ai propri debiti.

Attualmente, esistono due forme di pagamento dilazionato:

1 - la rateizzazione ordinaria, che prevede un massimo di 72 rate mensili e che viene

concessa:

- ✓ per i debiti fino a 60.000 euro a semplice richiesta, senza che il contribuente debba documentare la propria temporanea situazione di difficoltà economica;
- ✓ per i debiti oltre la soglia di 60.000, invece, previa dimostrazione della situazione di obiettiva difficoltà economica, tramite documentazione idonea a rappresentare la condizione del debitore (certificazione ISEE per le persone fisiche ovvero ultimo bilancio d’esercizio o la situazione economico-patrimoniale per le persone giuridiche);

2 - la rateizzazione straordinaria, che prevede una dilazione in un numero di rate superiore alle 72 e fino ad un massimo di 120, i cui piani di pagamento sono concessi nel caso ricorrano le condizioni previste dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 6 novembre 2013, il quale fissa anche il numero delle rate concedibili, in base al rapporto tra l'entità del debito e la situazione economica del debitore rilevata dalla documentazione a corredo della richiesta (certificazione ISEE per le persone fisiche ovvero ultimo bilancio d'esercizio o la situazione economico-patrimoniale per le persone giuridiche).

Per entrambe le tipologie, nel caso di decadenza dalla rateizzazione concessa a seguito del mancato pagamento di n. 5 rate mensili, il contribuente può chiedere di essere riammesso al piano di pagamento rateale, versando in unica soluzione le rate impagate della precedente dilazione, che risultano scadute alla data della richiesta di riammissione.

Recentemente, il D.L. n. 157/2020 (c.d. Ristori *quater*), nell'ambito delle disposizioni normative connesse all'emergenza epidemiologica, è intervenuto sulla disciplina della rateizzazione ex art. 19 del DPR n. 602/1973, sia con interventi "strutturali" sia con interventi di validità "temporanea".

In particolare, gli interventi strutturali hanno riguardato:

- l'estinzione delle procedure esecutive già avviate dall'Agente della riscossione se il debitore effettua il pagamento della prima rata della rateizzazione concessa. Prima di questo intervento, la disciplina della rateizzazione prevedeva la "non prosecuzione" delle procedure esecutive già avviate - e quindi la sola sospensione delle medesime - con ciò determinando, nel

caso di pignoramento del conto corrente del debitore, l'impossibilità di liberare le somme vincolate dal pignoramento per consentire al debitore di utilizzare il proprio conto corrente per pagare le rate della rateizzazione concessa;

- la possibilità per i contribuenti di accedere all'istituto della rateizzazione anche per i debiti relativamente ai quali si è determinata, alla data del 31 dicembre 2019, l'inefficacia delle diverse edizioni di definizione agevolata (cd. "rottamazioni" e "saldo e stralcio" dei carichi affidati all'Agente della riscossione). È stata così rimossa la precedente preclusione che impediva al contribuente di rateizzare un debito già oggetto di richiesta di definizione agevolata, per il quale non aveva effettuato, alle relative scadenze, il pagamento delle somme dovute.

Gli altri interventi, a validità temporanea, derogano a quanto ordinariamente previsto e sono limitati alle rateizzazioni in essere alla data di inizio del periodo della sospensione dell'attività di riscossione a seguito dell'emergenza epidemiologica nonché alle richieste di rateizzazione che verranno presentate dai contribuenti fino al 31 dicembre 2021.

In particolare:

- ✓ relativamente ai piani di rateizzazione in essere all'inizio del periodo di sospensione (8 marzo 2020) e ai provvedimenti di accoglimento delle richieste di rateizzazione presentate dai debitori fino al 31 dicembre 2021, è stato elevato a dieci (anziché le cinque ordinariamente previste) il numero di rate il cui mancato pagamento comporta il venir meno della rateizzazione;
- ✓ per le richieste di rateizzazione

presentate dal 30 novembre 2020 e che verranno presentate fino al 31 dicembre 2021, è stato elevato, da 60.000 a **100.000** euro, l'importo del debito iscritto a ruolo al di sotto del quale la dilazione può essere concessa a semplice richiesta;

✓ i debiti contenuti nei piani di

rateizzazione per i quali, prima della data di inizio della sospensione correlata all'emergenza epidemiologica, è intervenuta la decadenza del beneficio, possono essere nuovamente rateizzati, presentando la richiesta entro il 31 dicembre 2021, senza necessità di saldare le rate scadute alla data di presentazione.

Si rinvia al seguente quadro sinottico.

PIANO DI RATEAZIONE	N. RATE MENSILI	PAGAMENTO PRIMA RATA	FINO AD EURO 60.000	OLTRE EURO 60.000	FINO AD EURO 100.000	DECADENZA PER MANCATI PAGAMENTI	RIAMMISSIONE AL PIANO DI PAGAMENTO RATEALE	MANCATI PAGAMENTI "ROTTAMAZIONI" E "SALDO E STRALCIO"
ORDINARIO	Sino a 72	Si estinguono le procedure esecutive	a semplice richiesta	con certificato Isee per le persone fisiche o ultimo bilancio per le persone giuridiche		5 rate anche non consecutive	pagamento in unica soluzione di tutte le rate impagate	è possibile accedere alla rateizzazione anche per i debiti per i quali si è determinata al 31/12/2019 l'inefficacia delle definizioni agevolate
STRAORDINARIO	Da 73 sino a 120	si estinguono le procedure esecutive	In base al rapporto tra l'entità del debito e la situazione economica del debitore (ISEE o ultimo bilancio di esercizio)	In base al rapporto tra l'entità del debito e la situazione economica del debitore (ISEE o ultimo bilancio di esercizio)		5 rate anche non consecutive	pagamento in unica soluzione di tutte le rate impagate	è possibile accedere alla rateizzazione anche per i debiti per i quali si è determinata al 31/12/2019 l'inefficacia delle definizioni agevolate
PROVVISORIO DURANTE IL PERIODO DI PANDEMIA (08/03/2020 – 31/12/2021)	Rate al 08/03/2020 e rate richieste dal 30/11/2020 al 31/12/2021	si estinguono le procedure esecutive			a semplice richiesta	10 rate anche non consecutive	si può ottenere nuovamente la rateizzazione presentando la richiesta entro il 31/12/2021, senza la necessità di saldare le rate scadute alla data di presentazione	è possibile accedere alla rateizzazione anche per i debiti per i quali si è determinata al 31/12/2019 l'inefficacia delle definizioni agevolate



Bitcoin: adempimenti fiscali e imposte

di - Paolo Soro

Dottore Commercialista

Nonostante le c.d. criptovalute siano divenute oramai da tempo un fenomeno finanziario assai rilevante e diffuso in tutto il mondo e, pure in Italia, i possessori di *Bitcoin* continuino a crescere a dismisura, le disposizioni tributarie di riferimento appaiono spesso non correttamente applicate, anche per la carenza di specifiche norme di legge. Invero, occorre quasi esclusivamente basarsi sulla prassi costituita da risoluzioni e circolari emesse dall’Agenzia delle entrate, che peraltro non possono conferire quella naturale certezza del diritto di cui si avrebbe bisogno.

Cionondimeno, e per quanto alcuni

orientamenti degli uffici sembrano davvero poco condivisibili, il consiglio è quello di fare attenzione specialmente con riguardo agli obblighi di monitoraggio, poiché le conseguenze di un comportamento non ossequioso delle questioni strettamente fiscali, potrebbe comportare in alcuni casi limite anche ben più pericolose ipotesi di violazione delle norme in materia di antiriciclaggio.

Preliminarmente, giova riassumere il quadro normativo e la prassi attualmente in essere.

L’articolo 4, comma 1, dl 167/1990, ha posto l’obbligo per i residenti in Italia che, nel periodo d’imposta, detengono investimenti

all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, di indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi (Quadro RW).

La circolare 38/2013 ha chiarito che: *“Sono soggette al medesimo obbligo di monitoraggio anche le attività finanziarie estere detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari residenti. Poiché alle valute virtuali si rendono applicabili i principi generali che regolano le operazioni aventi a oggetto valute tradizionali, nonché le disposizioni in materia di antiriciclaggio, si ritiene che anche le valute virtuali devono essere oggetto di comunicazione attraverso il quadro RW”*.

Con la successiva circolare 72/2016, l'Agenzia delle entrate ribadisce che la criptovaluta è una valuta estera. Più in dettaglio, l'Agenzia definisce i *bitcoin* come una tipologia di moneta virtuale utilizzata come moneta alternativa, la cui circolazione si fonda su un principio di accettazione volontaria da parte degli operatori privati. L'amministrazione conferma, pertanto che, nel rispetto della circolare 38/2013 sul monitoraggio fiscale, anche le valute virtuali ricadono nell'obbligo dichiarativo nel Quadro RW.

L'agenzia delle entrate (DRE Liguria), con la risposta all'interpello 903-47/2018 ha ribadito che la detenzione di criptovalute e di *token* al di fuori dell'attività di impresa, comprese quelle derivanti dalla partecipazione ad ICO (*Initial coin offering*) generate da un c.d. «*crowdsale*», va sempre monitorata nel quadro RW.

Con la risposta all'interpello non pubblico 956-39/2018, la Direzione Regionale della Lombardia ha precisato che: *“Ai sensi dell'articolo 4 del decreto legge n. 167 del 1990, è previsto l'obbligo di compilazione del quadro RW del Modello Redditi – Persone Fisiche, da parte delle persone*

fisiche residenti nel territorio dello Stato che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, tra le quali le valute estere”.

Dal 2019 (periodo d'imposta 2018) le istruzioni alla compilazione del quadro RW prevedono l'obbligo di indicazione anche delle valute virtuali, senza la necessità di riportare lo Stato estero di detenzione.

In termini analoghi si è espresso il Tar del Lazio, con la sentenza 1077/2020.

Il D.Lgs. 125/2019, di recepimento della direttiva 2018/843 (c.d. V direttiva antiriciclaggio) ha modificato, ampliandola, la definizione di cui alla lett. qq), art. 1, comma 2, D.Lgs. 231/2007; in base a tale disposizione, la valuta virtuale viene definita come: *“La rappresentazione digitale di valore, non emessa da una banca centrale o da un'autorità pubblica, non necessariamente collegata a una valuta avente corso legale, utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi, e trasferita, archiviata e negoziata elettronicamente”*.

Ora, che i *bitcoin* siano a tutti gli effetti una valuta, è incontrovertibile. Restano dubbi sul fatto che si possa considerare una valuta estera, posto che trattasi di una moneta virtuale. Peraltro, ciò che rileva non è tanto la valuta fine a sé stessa, quanto il sistema (piattaforma di scambio, portafoglio virtuale, intermediario finanziario, etc.) attraverso cui viene detenuta e scambiata tale moneta. Possiamo ragionare per analogia con riguardo alle piattaforme di commercio elettronico, per le quali la normativa comunitaria impone di accertarne la sede come quella della nazione in cui si trova fisicamente localizzato il server. Se il gestore dei *bitcoin* è situato in Italia, o per meglio dire se le chiavi crittografiche sono detenute presso dei “custodial residenti”,

non si dovrebbe porre alcun problema di monitoraggio, atteso che – di sicuro – non è materialmente possibile parlare di investimenti finanziari esteri. Prima, però, di esplicitare delle conclusioni è opportuna una piccola spiegazione di carattere tecnico.

La moderna tecnologia delle blockchain su cui si basano le criptovalute, rende davvero difficile determinare una loro precisa localizzazione geografica. Le criptovalute sono: dematerializzate, non hanno un soggetto emittente localizzabile in un determinato Stato, non necessitano di un intermediario finanziario ordinario, sono archiviate in svariati modi e sistemi, non hanno alcun legame col territorio.

A parere dell’Agenzia, i “*wallet*” (ossia, i portafogli virtuali presso i quali si detengono i *bitcoin*) sono totalmente assimilabili a dei conti correnti. Si tratta, dunque, di verificare se l’anzidetto *wallet* è collocabile in Italia o all’estero (questione, a dire il vero, per nulla facile). Nella pratica, il *wallet* del contribuente viene assegnato quando si apre un account su una piattaforma digitale di scambio: “exchange”. Il gestore dell’exchange (denominato, “custodial”) dispone delle chiavi crittografiche (una privata e una pubblica) per poter operare sul *wallet* (rectius, conto corrente virtuale). Onde individuare il luogo di localizzazione fiscale del *wallet*, è quindi necessario accertare qual è il luogo nel quale risiede il custodial. Detta localizzazione determina se trattasi di investimenti finanziari esteri soggetti al monitoraggio; ovvero, se si ha a che fare con un custodial residente per il quale tale obbligo non sussiste.

Senonché, spesso i *bitcoin* vengono “memorizzati” in portafogli offline (*wallet* offline), come i classici “cold storage” (letteralmente: cella frigorifera). In sostanza, il portafoglio digitale viene archiviato su una piattaforma non connessa a Internet, proteggendolo così da accessi

non autorizzati, attacchi informatici e altre vulnerabilità a cui è viceversa sempre suscettibile un sistema “online”.

Orbene, seguendo il ragionamento svolto dall’Agenzia ne conseguirebbe che, laddove ci trovassimo in un’ipotesi di “*wallet* offline” le cui chiavi sono esclusivamente nelle mani del contribuente italiano, si dovrebbe presumere che il conto virtuale sia in Italia, facendo così venir meno l’obbligo del monitoraggio.

Ciò precisato, si rileva come, nella stragrande maggioranza dei casi, ancora oggi le piattaforme che gestiscono i *bitcoin* hanno sede all’estero; spesso e volentieri, in Stati da sempre abbastanza restii al puntuale rispetto delle regole proprie del common reporting standard. Ergo, in tali casi le criptovalute dovrebbero rientrare nell’obbligo di monitoraggio fiscale, imponendo al suo detentore la compilazione del quadro RW, anche se – in ipotesi – il contribuente in questione non ha redditi che prevedano la presentazione della dichiarazione annuale.

Appare, inoltre, opportuno ricordare che la Corte di giustizia dell’UE (causa C-264/14) ha affermato che l’attività di intermediazione di valute tradizionali con *bitcoin*, fatta in modo professionale e abituale, costituisce un’attività rilevante, oltre agli effetti IVA, anche ai fini delle imposte dirette (IRPEF / IRES / IRAP), soggetta agli obblighi di adeguata verifica della clientela, di registrazione e di segnalazione. Dunque, occorrerà fare attenzione a non oltrepassare il confine tra attività occasionale e attività abituale (confine che peraltro non è sempre facile determinare).

Delineato integralmente l’odierno quadro tecnico e normativo di riferimento, è necessario rispondere ai seguenti tre quesiti:

- ✓ Compilazione quadro RW per il

monitoraggio fiscale

- ✓ Verifica IVAFE
- ✓ Tassazione plusvalenze generate

- Compilazione quadro RW per il monitoraggio fiscale

Indipendentemente dal fatto che il contribuente sia in grado di dimostrare adeguatamente e senza alcun dubbio che il suo caso rientri tra quelli di “custodial residente” (questione a dir poco, assai improbabile, considerato che deve trattarsi di prove chiare e inconfutabili tali da vincere le presunzioni di legge poste a favore del Fisco), è parere di chi scrive che sia fortemente raccomandato dichiarare i *bitcoin* nel quadro RW. Ciò perché, in caso contrario, nella migliore delle ipotesi si dovrà affrontare un contenzioso tributario dall’esito fortemente incerto, particolarmente lungo e dispendioso, da portare avanti sicuramente fino al giudizio della Cassazione, tenuto conto che, comunque, le istruzioni ministeriali della dichiarazione dei redditi sono indubitabilmente esplicite nell’imporre la compilazione del quadro RW, prevedendo l’obbligo di indicazione anche delle valute virtuali.

Circa tale compilazione, l’Agenzia delle entrate ha provveduto a specificare l’onere di inserire nel rigo RW1, colonna 3, il codice 14 («Altre attività estere di natura finanziaria e valute virtuali»), riferibile al possesso di valute virtuali. Le istruzioni specificano ulteriormente che in colonna 4 non si deve inserire il codice «Stato estero». In merito al controvalore in euro da evidenziare, le istruzioni in parola richiedono di indicare nella colonna 8, relativa per l’appunto al

valore finale, il controvalore in euro della valuta virtuale detenuta al 31 dicembre del periodo di riferimento, determinato al cambio riportato a tale data sul sito dove il contribuente ha acquistato la valuta virtuale. Negli anni successivi, il contribuente dovrà indicare il controvalore detenuto alla fine di ciascun anno, o alla data di vendita nel caso di valuta virtuale venduta in corso d’anno.

Avuto riguardo alle indicazioni di prassi e alle predette disposizioni normative, non risulta affatto pacifico, però, se l’obbligo di monitoraggio sussista per i *wallet* il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d’imposta non superi il limite dei 15.000 euro, soglia prevista per i conti correnti e i depositi bancari detenuti all’estero. In effetti, in mancanza di precise informazioni in proposito, se consideriamo i *wallet* assimilati ai depositi bancari, ai fini dichiarativi dovrebbero applicarsi gli stessi limiti di valore. Viceversa, stando al tenore letterale della norma, si dovrebbe sostenere che l’acquisto di criptovalute sarebbe in realtà soggetto agli obblighi di monitoraggio anche se di valore inferiore ai 15.000 euro. Il suddetto limite si rivolge infatti solo a “depositi e conti correnti bancari”, mentre, anche la Banca d’Italia (comunicazione del 30 gennaio 2015) ha affermato che le criptovalute non sono valute aventi corso legale: “Le valute virtuali non sono moneta legale e non devono essere confuse con la moneta elettronica”. Inoltre, se il monitoraggio dei *bitcoin* fosse stato ancorato all’anzidetto limite, in più di un’occasione tale previsione avrebbe potuto essere esplicitata (cosa, invece, mai accaduta).

Ciò detto, almeno a parere di chi scrive, non è possibile dare un’ulteriore estensione interpretativa a un orientamento dell’Agenzia che, in pratica, si limita

solo a considerare “convenzionalmente” le criptovalute come valuta estera. In ogni caso, tra le operazioni relative ai trasferimenti da e per l'estero, rilevanti ai fini del relativo monitoraggio ex art. 1 del dl 167/1990, come modificato dal d.lgs. 90/2017:

“Gli intermediari bancari e finanziari e gli altri operatori finanziari che intervengono, anche attraverso movimentazione di conti, nei trasferimenti da o verso l'estero mezzi di pagamento, sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle predette operazioni, effettuate anche in valuta virtuale, di importo pari o superiore a 15.000 euro, indipendentemente dal fatto che si tratti di un'operazione unica o di più operazioni che appaiano collegate per realizzare un'operazione frazionata”.

Francamente, non parrebbe offrire una differente interpretazione riguardo a detto precetto normativo.

In definitiva, il nostro personale parere è che, seppure si possano accampare ragioni teoricamente valide per sostenere entrambe le tesi, tra le due, la seconda (ossia, obbligo di monitoraggio indipendentemente dal raggiungimento della soglia dei 15.000) appare senza dubbio maggiormente convincente.

- Verifica IVAFE

Sempre in osservanza alle indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria, si rileva che non esiste alcun obbligo di dichiarazione e contestuale pagamento dell'IVAFAE a seguito del possesso di *bitcoin*. Infatti, le valute virtuali non sono soggette all'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato

(istituita dall'articolo 19 del dl 201/2011, convertito con modificazioni nella legge 214/2011), in quanto tale imposta si applica solo ai depositi e ai conti correnti esclusivamente di natura “bancaria” (circolare 28/2012).

- Tassazione plusvalenze generate

Sotto un'altra ottica tributaria, è innegabile che il possesso di *bitcoin* può avere riflessi ai fini delle imposte sui redditi delle persone fisiche. Si evidenzia, infatti, che alle operazioni di conversione di valuta virtuale si applicano i principi generali che regolano le operazioni concernenti le valute tradizionali.

Nello specifico, l'amministrazione finanziaria ha avuto modo di precisare che le valute virtuali detenute al di fuori del regime d'impresa possono generare un reddito diverso, tassabile in base ai principi di cui all'articolo 67, TUIR.

Ai fini reddituali, dunque, potrebbe essere potenzialmente rilevante ogni conversione di criptovalute con altre monete virtuali, realizzata per effetto di una cessione a termine o a pronti, foriera di plusvalenza se la giacenza media dei *wallet* detenuti abbia superato il controvalore di 51.645,69 euro per almeno sette giorni lavorativi. In tal caso, la plusvalenza realizzata dovrà essere dichiarata nel quadro RT del modello Redditi PF, liquidando la relativa imposta sostitutiva (in base alla solita aliquota del 26%).

Le plusvalenze sono rilevate al momento della vendita delle criptovalute. Di conseguenza, le imposte si pagano solo sulle plusvalenze, e soltanto nel momento in cui si dovessero vendere i *bitcoin* generando tali plusvalenze oltre soglia

(51.645,69 euro, per sette giorni).

Per quanto riguarda il tasso di cambio, il consiglio, al fine di evitare contestazioni da parte del Fisco, è quello di tenere traccia degli acquisti di criptovaluta effettuati, onde essere sempre in condizione di

ricostruire il tasso di cambio all'epoca di riferimento.

Infine, si ricorda che – come da normativa generale – le plusvalenze e le minusvalenze così determinate sono compensabili tra loro.



Riorganizzazione aziendale, abuso del diritto ed elusione

di - Luca Labano

Dottore Commercialista

Per elusione fiscale si intende il comportamento di chi sfrutta lacune ed imperfezioni del sistema normativo per conseguire indebiti risparmi d'imposta. Pur nel formale rispetto della legge, le condotte elusive si pongono in contrasto con i fondamentali principi che ispirano l'ordinamento tributario ed impongono a tutti di partecipare alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva.

Come già si comprende dalla breve descrizione fornita – e come ancor meglio emergerà dall'analisi della disciplina che attualmente affronta il fenomeno in esame - l'elusione fiscale si colloca in una zona grigia a metà strada tra l'evasione fiscale ed il lecito risparmio d'imposta: un

territorio i cui incerti confini sono rimessi alla capacità del legislatore di individuare in maniera precisa cosa è lecito e cosa non lo è in settori spesso dinamici e mutevoli, rispetto ai quali il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria si trova a confrontarsi costantemente con la fantasia di alcuni operatori nell'ideare strategie finalizzate a contenere il più possibile il proprio carico fiscale.

Mentre nel fenomeno elusivo si assiste all'aggiramento del precetto tributario, attraverso comportamenti che, pur non violando direttamente alcuna norma, in realtà ne tradiscono comunque la ratio e la funzione, nell'evasione fiscale si realizza una vera e propria violazione

degli obblighi tributari gravanti sul contribuente: quest'ultimo infatti si sottrae fraudolentemente al pagamento di quanto dovuto, occultando il fatto che darebbe luogo ad imposizione (ad esempio omettendo di dichiarare un reddito imponibile oppure deducendo costi in realtà mai sostenuti) o attribuendogli una qualificazione giuridica non corrispondente alla realtà (ad esempio perché da tale qualificazione deriva l'applicazione di una aliquota inferiore, con conseguente risparmio d'imposta). L'accertamento dell'evasione comporta, oltre al recupero delle imposte non versate e all'irrogazione di sanzioni amministrative (provvedimenti comuni pure ai casi di accertata elusione), anche la possibile esposizione a conseguenze di natura penale, qualora vengano superate le soglie di punibilità previste dal D.Lgs. 74/2000.

Dalle ipotesi di elusione vanno poi tenuti distinti tutti i casi in cui è la legge stessa a consentire al contribuente di scegliere tra diverse soluzioni messe a sua disposizione dall'ordinamento tributario (ad esempio optare per costituire una società secondo una determinata forma, in quanto agevolata, sul piano fiscale, rispetto ad altre forme diverse): ciò che si realizza è un lecito risparmio d'imposta, derivante dalla scelta del meno oneroso fra strumenti e modelli fiscali alternativi appositamente proposti dal legislatore all'interno di un sistema che riconosce i principi di autonomia contrattuale e di libera iniziativa economica.

L'interpello numero 170/2020 sottoposto da una Società per azioni all'Agenzia delle Entrate è di grande interesse sia da un punto di vista di rispetto dell'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto e sull'inerenza da un punto di vista fiscale relativa al valore da attribuire alle partecipazioni da conferire, che

sull'applicazione o meno delle imposte di registro e di transazioni, sulla base di quanto disciplinato dall'articolo 11, comma 1, lett. c) della legge 27 luglio 2000, n. 212 e articolo 177, comma 2, del TUIR.

Il quesito posto dagli Istanti è il seguente:

“in particolare sull'abuso del diritto alla fattispecie rappresentata, si chiede chiedendo un parere sulla correttezza “sotto il profilo fiscale, del metodo di determinazione del valore fiscale delle partecipazioni da conferire e delle modalità di determinazione degli importi dei conferimenti da destinare a capitale sociale e a soprapprezzo azioni, oltre alla conferma che al conferimento sia applicabile l'imposta di registro in misura fissa e che esso rientri nei casi di esclusione dall'imposta sulle transazioni finanziarie come disciplinata dal DM 21 febbraio 2013”

Il requisito del controllo previsto al citato potrà essere quindi validamente integrato anche se l'acquisto delle partecipazioni proviene da più soci titolari di quote della società conferita a patto che tale acquisizione avvenga “uno actu”, attraverso un progetto ordinario di acquisizione della partecipazione e deve avere ad oggetto una partecipazione che consenta, comunque, alla società acquirente di assumere il controllo della società scambiata.

Il Fisco fornisce chiarimenti sull'abuso di diritto ai fini delle imposte sui redditi, imposte indirette IVA e registro di un'operazione di riorganizzazione aziendale (AGENZIA DELLE ENTRATE – Risposta 23 aprile 2021, n. 282)

Secondo la disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale affinché un'operazione possa essere considerata abusiva l'Amministrazione Finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi: a) la realizzazione di un vantaggio fiscale “indebito”, costituito da “benefici, anche

non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario".

b) l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in "fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali".

c) l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale".

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività. Non possono comunque considerarsi abusive quelle operazioni che, pur presentando i tre elementi sopra indicati, sono giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali (anche di ordine organizzativo o gestionale che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale)

Dal punto di vista del regime IVA applicabile, si fa presente che sono esclusi dal campo di applicazione del tributo i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società. In particolare, deve trattarsi di beni trasferiti non semplicemente "in occasione" di una data operazione di ristrutturazione aziendale, ma in modo funzionale alla medesima operazione. Tale possibilità è ammessa per agevolare i trasferimenti di imprese o di parti di imprese, semplificandoli ed evitando di gravare la tesoreria del beneficiario di un onere fiscale smisurato, che sarebbe, in ogni caso, recuperato ulteriormente mediante detrazione dell'IVA versata a monte. Ciò posto, riguardo al caso in esame, affinché non siano ravvisabili profili elusivi, ai fini IVA, occorre che le descritte operazioni non siano, di fatto, volte alla mera assegnazione dei beni della scissa attraverso la formale attribuzione dei medesimi a società di "mero godimento",

non connotate da alcuna operatività, al solo scopo di usufruire del regime di neutralità fiscale, ma al contrario si caratterizzi come operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività d'impresa da parte delle società beneficiarie della scissione.

Come noto l'abuso del diritto, nei cui confronti l'elusione fiscale può essere posta in un rapporto di specialità, è un principio cardine della materia tributaristica che trae origine da una cospicua giurisprudenza comunitaria e nazionale secondo cui (in estrema sintesi) il tributo non può essere applicato in modo distorto così da consentire indebite detrazioni dell'imposta dovuta in presenza di operazioni economiche viziate da circostanze fraudolente ed abusive. In sostanza, come recita l'art. 37-bis del DPR 600/73 –rubricato appunto "disposizioni antielusive"–, non sono opponibili all'amministrazione finanziaria "*i fatti e i negozi ... privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e a ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*".

Non è quindi elusiva la riorganizzazione aziendale che ha come conseguenza un carico fiscale inferiore. Spetta al fisco dimostrare che si tratta dell'unico scopo dell'operazione e che sussiste un intento fraudolento. Lo ha sancito la Cassazione che, con sentenza 868 del 16/1/2019, ha respinto il ricorso delle Entrate che aveva contestato a una multinazionale l'acquisto di un pacchetto azionario di una controllata ricorrendo al prestito bancario nonostante i bilanci positivi.

Un'operazione di scissione parziale non proporzionale finalizzata non a realizzare un piano di riorganizzazione aziendale

nell'interesse delle società coinvolte nell'operazione, ma a soddisfare l'esigenza di suddivisione del patrimonio immobiliare ad uso diretto dei soci - in assenza di prospettive di ingresso di nuovi soci e/o capitali nelle società beneficiarie e di una rappresentazione di reali e concrete strategie imprenditoriali conseguenti alla scissione - presenta aspetti di elusività, in quanto è priva di valide ragioni economiche e diretta a conseguire un vantaggio tributario da considerare indebito poiché realizzato attraverso l'aggiramento delle norme di cui all'art. 86, comma 1, lett. c) e comma 3, del TUIR.

In altre parole, l'operazione di scissione non proporzionale è, in sé, fiscalmente neutrale in quanto il trasferimento di elementi patrimoniali della società scissa a favore della beneficiaria appositamente costituita non comporta, di per sé, alcuna sottrazione al regime ordinario di impresa. Il plusvalore, infatti, relativo a tali componenti patrimoniali, reso provvisoriamente latente dall'operazione in questione, concorrerà alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni usciranno dal regime d'impresa perché ceduti o assegnati al socio. Tuttavia, come affermato dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, la stessa potrebbe assumere valenza elusiva nel caso rappresentasse solo la prima fase di un più complesso disegno unitario mirante non alla creazione di sistemi aziendali operanti medio tempore, bensì alla successiva vendita delle partecipazioni societarie da parte dei soci persone fisiche ovvero all'assegnazione di beni societari ai soci medesimi.

Nel caso *de quo*, non sembra ravvisarsi *prima facie* un intento elusivo, considerando che la Spa intende effettuare una scissione non proporzionale affinché i soci possano

gestire e sviluppare separatamente e autonomamente l'attività di valorizzazione immobiliare, alcuni affiancandola a nuove iniziative commerciali, ognuno secondo i propri desideri, svolgendo in tal modo un'effettiva attività d'impresa (a ciò si aggiunga il fatto che non sembra essere intenzione dei soci vendere successivamente le partecipazioni nella società scissa, ovvero nelle beneficiarie, né tanto meno distogliere i beni dall'attività d'impresa tramite assegnazione degli stessi ai soci e conseguente liquidazione e scioglimento delle società stesse). La componente elusiva va rinvenuta nello strumentale utilizzo per la creazione di società "contenitori" con lo scopo di "assegnare" a un socio una parte degli immobili in modo da consentire allo stesso di disporre liberamente, destinandoli a finalità personali, attraverso lo schermo societario. Infatti, il Comitato (parere n. 18/2005) ha evidenziato come *"la scissione, da ritenersi sostanzialmente non proporzionale, potrebbe prestarsi ad un uso "distorto" finalizzato ad una mera assegnazione dei beni ai soci. In questa ipotesi, infatti, qualora anche una delle ...società risultanti dalla scissione venisse privata di operatività, risultando un mero "contenitore" dei beni trasferiti, il risparmio fiscale sarebbe rinvenibile nello spostamento sine die della tassazione delle plusvalenze sui beni stessi, prevista sulla base del valore normale dei medesimi cespiti, ai sensi dell'art. 86, comma 1, lett. c) e comma 3, del Tuir"*.

La ristretta base familiare della compagine sociale, la mancanza di prospettive di ingresso di nuovi soci e/o capitali nelle società beneficiarie, la mancata rappresentazione di reali e concrete strategie imprenditoriali conseguenti alla scissione, induce, quindi, a ritenere che l'operazione di scissione parziale non proporzionale prospettata sia

finalizzata non a realizzare un piano di riorganizzazione aziendale nell'interesse delle società coinvolte nell'operazione, ma sia strumentale alla realizzazione di interessi dei soci e, dunque, elusiva.

Con la sentenza n. 15583 dello scorso 22 luglio 2020, la Suprema Corte è tornata ad esprimersi sulla dibattuta tematica dell'elusività di talune operazioni straordinarie aventi carattere circolare, confermandone l'illegittimità laddove non vi si ravvisi la sussistenza "valide ragioni economiche" effettive e non marginali.

La controversia decisa dai giudici di legittimità riguarda una complessa riorganizzazione aziendale realizzata attraverso distinte e consequenziali operazioni e conclusasi con una fusione per incorporazione all'esito di cui era emerso un disavanzo da fusione, affrancato gratuitamente dal contribuente ai sensi dell'art. 7, d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, dall'operazione così realizzata conseguirebbero indebiti vantaggi fiscali per il contribuente, rappresentati, in primis, dalla rivalutazione del valore del marchio facente parte del patrimonio dell'incorporata, cui consegue il riconoscimento fiscale di quote di ammortamenti altrimenti da considerarsi indeducibili, senza il pagamento di alcuna imposta sostitutiva.

I giudici di legittimità decidendo la causa hanno confermato l'illegittimità dell'operazione contestata, ritenendo che il medesimo fine economico conseguito attraverso il complesso insieme di operazioni realizzate dalla contribuente, sarebbe stato raggiungibile anche attraverso una più lineare operazione di trasformazione omogenea della società che, tuttavia, non avrebbe permesso

al contribuente di ottenere gli evidenti vantaggi fiscali ottenuti mediante l'affrancamento del disavanzo da fusione.

In particolare, infatti, con la pronuncia in commento, la Suprema Corte ha avuto modo di riaffermare il principio, già consolidato in giurisprudenza (cfr. Cass. n. 10257/2008; 21221/2006), secondo cui sussisterebbe in capo al contribuente l'onere di dimostrare che l'operazione realizzata è "*giustificata da "valide ragioni economiche"*", sia pure in via concorrente al perseguito risparmio fiscale", *dovendosi intendere per tali quelli "ragioni economiche" che "siano "valide", ossia di carattere "non meramente marginale o teorico", perché in tal caso risulterebbero "inidonee a fornire una spiegazione alternativa dell'operazione rispetto al mero risparmio fiscale, e tali quindi da potersi considerare manifestamente inattendibili o assolutamente irrilevanti rispetto alla predetta finalità".* Invero, ad avviso dei giudici di legittimità "*due sono gli indici di mancanza di sostanza economica: la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato, mentre per vantaggi fiscali indebiti si considerano i benefici realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario*".

Di talché, ad avviso dei giudici di legittimità, rientrano tra le operazioni da considerarsi elusive quelle "compiute "essenzialmente" (anche se non esclusivamente) per il conseguimento di un vantaggio fiscale", non ritenendosi sufficiente "al fine di negare il carattere elusivo dell'operazione", la "compresenza purchessia di ragioni extrafiscali indipendentemente dalla loro effettiva rilevanza".

Una recente Circolare di Assonime, la n. 27 del 18 dicembre 2018, si propone di fare il punto sugli orientamenti di prassi e giurisprudenza in merito alla nuova disciplina sull'abuso del diritto (contenuto nell'art. 10-*bis* della Legge 27 luglio 2000, n. 2012 che ha sostituito la norma prevista all'art. 37-*bis* del DPR n. 600/1973) evidenziando alcuni importanti passi in avanti ed alcune zone di ombra. In modo particolare viene evidenziato come l'Agenzia delle Entrate, che si è recentemente più volte espressa sull'applicazione della nuova disciplina antiabuso, ha assunto una posizione finalmente di favore rispetto ad operazioni di ristrutturazione aziendale effettuate attraverso scissioni non proporzionali e scissioni asimmetriche, operazioni queste in passato più volte oggetto di contestazione in quanto ritenute elusive.

La nuova disciplina antiabuso di cui all'art-10-*bis* dello Statuto del Contribuente nasce, sulla spinta riformatrice delle direttive europee, per superare le incertezze circa l'esatta portata delle norme antielusive e la legittimità delle scelte del contribuente dirette al conseguimento di un risparmio di imposta o di una pianificazione fiscale.

Nell'esperienza della norma previgente contenuta nell'art. 37 *bis* del DPR n. 600/1973, come ricorda Assonime nella Circolare sopra menzionata nonché nella precedente n. 20/2017, l'Amministrazione Finanziaria e la giurisprudenza attribuivano un ruolo centrale alla "presenza di ragioni economiche" in grado di giustificare le scelte apparentemente non ortodosse del contribuente. Cioè a dire che la scelta del regime fiscale più favorevole compiuta dal contribuente poteva ritenersi legittima solo in presenza di valide ragioni economiche (extra fiscali) in grado di spiegare il percorso scelto rispetto ad altri

altrettanto percorribili. Ciò implicava di fatto un sindacato di legittimità da parte dell'Agenzia delle entrate alla quale era sempre consentito disconoscere gli effetti sul piano fiscale di percorsi alternativi a minor carico fiscale. Assonime definisce tale approccio come "monodimensionale" nel senso che lo stesso sarebbe diretto esclusivamente all'accertamento dell'esistenza o meno di giustificazioni economiche, senza la necessità di alcuna indagine circa la legittimità o meno del risparmio di imposta ottenuto.

La nuova disposizione di cui all'art. 10-*bis*, di contro, risulta più oggettiva e controllabile richiedendo la coesistenza di una pluralità di elementi costitutivi perché possa configurarsi l'abuso (Nota 1).

Ed infatti, come ben evidenziato anche nella Risoluzione n. 97/E del 2017, la nuova fattispecie richiede il verificarsi congiunto di tre presupposti costitutivi:

- a) la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito
- b) l'assenza di sostanza economica
- c) l'essenzialità del conseguimento del vantaggio fiscale indebito

Chiaramente nella nuova versione dell'abuso del diritto l'esistenza o meno delle valide ragioni economiche resta rilevante, ma solo quale elemento integrativo della fattispecie abusiva. In effetti la formulazione della disposizione in commento implicherebbe che una volta accertata la ricorrenza di "vantaggi fiscali indebiti" l'operazione potrebbe comunque risultare legittima, e quindi non abusiva, in presenza di "valide ragioni economiche" (sopra punto b)) di carattere "non marginale" (sopra punto c)).

E', quindi, chiaro il motivo per il quale Assonime, nella citata Circolare, abbia evidenziato come la nuova formulazione

della norma antiabuso abbia superato la concezione “monodimensionale” in favore di un approccio che richiede la coesistenza di una pluralità di elementi costitutivi e ciò a maggior garanzia e tutela di tutti gli operatori sottoposti a verifica.

Di seguito il testo dell’art. 10-bis, Statuto del Contribuente: *“Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all’amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni”*.

Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell’utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario.

Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente.

Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

La riorganizzazione della struttura partecipativa di un gruppo societario, realizzata attraverso una serie di atti al fine di soddisfare i requisiti necessari per l’accesso al regime del consolidato fiscale, non costituisce una fattispecie elusiva ai sensi dell’articolo 10-bis della Legge n. 212/2000. Infatti, l’eventuale risparmio d’imposta derivante dall’accesso a detto regime e, in particolare, della compensazione intersoggettiva dei redditi e delle perdite, non può considerarsi indebito in quanto trattasi di un vantaggio offerto dallo stesso sistema tributario e, quindi, non contrario ad esso. È questo il chiarimento reso dall’Agenzia delle entrate, con la Risoluzione n. 40/E del 17 maggio 2018. L’Agenzia ha ribadito il principio generale secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio d’imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo. Infatti, laddove la norma consenta, per il raggiungimento dell’assetto degli interessi perseguito, la scelta tra i regimi fiscali opzionali ovvero tra diverse strade, tutte poste sullo stesso piano, anche comportanti un diverso trattamento fiscale, il vantaggio fiscale così ottenuto non può qualificarsi di per sé come indebito.

L’Amministrazione finanziaria non può sempre sindacare le scelte imprenditoriali. In presenza di un’operazione complessa di riorganizzazione della struttura societaria tra imprese riconducibili al medesimo gruppo economico, assistita da valide

ragioni economiche, non può parlarsi di abuso del diritto o di operazione elusiva per il solo fatto del perseguimento anche di un risparmio fiscale.

Se l'Amministrazione contesta tali operazioni deve fornire la prova del disegno elusivo e delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici utilizzati per un indebito risparmio d'imposta. Dall'altro lato il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche, alternative o concorrenti, che giustificano le operazioni contestate dal Fisco.

Sono questi i principi contenuti nell'Ordinanza della Corte di Cassazione numero 31613 del 6 dicembre 2018.

I fatti – La controversia è scaturita a seguito di un controllo effettuato dall'Agenzia delle entrate su una serie di operazioni di fusione per incorporazione e di scissione effettuate da alcune società facenti parte di un medesimo gruppo.

A parere dell'Amministrazione finanziaria le operazioni in oggetto presentavano profili di elusività ai sensi dell'articolo 37-*bis* del DPR 600/1973, nella versione vigente *ratione temporis*, perché poste in essere in assenza di valide ragioni economiche.

Da qui l'emissione di un avviso di accertamento, prontamente impugnato dalla società accertata.

La vicenda arrivava davanti alla Commissione Tributaria Regionale, che accoglieva le ragioni della società, dichiarando che l'Amministrazione finanziaria, nel contestare operazioni asseritamente elusive, "non può indicare come prova diverse condotte ipotizzabili da parte del contribuente, così da ostacolare la libertà di scelte imprenditoriali, costituzionalmente garantita."

A parere dei giudici d'appello, contrariamente a quanto asserito dall'Ufficio, sussistevano valide ragioni economiche nelle operazioni contestate di fusione e scissione, tanto da determinare l'illegittimità dell'avviso di accertamento.

L'Agenzia delle entrate proponeva ricorso in cassazione, lamentando violazione dell'articolo 37 *bis* del DPR 600/1973 e del principio generale del divieto dell'abuso del diritto in materia tributaria, ricavabile dall'articolo 53 della Costituzione.

A parere dell'Ufficio la CTR aveva errato quando aveva dichiarato che l'attività di accertamento dell'Ufficio era in contrasto con la libertà di iniziativa economica, costituzionalmente garantita, quando invece si era limitato a verificare quale era la condotta che era lecito attendersi da un imprenditore accorto, in assenza del vantaggio fiscale.

Inoltre, l'Ente accertatore aveva contestato l'operazione societaria perché mossa essenzialmente da ragioni di risparmio d'imposta, in difetto di valide ragioni economiche e che la riorganizzazione del gruppo, quale scopo delle operazioni attenzionate, si sarebbe potuto attuare in modo diverso.

La Corte di Cassazione ha respinto il motivo principale di ricorso e ha cassato con rinvio la sentenza impugnata.

Così facendo, a parere dei giudici d'appello, l'Agenzia delle entrate è entrata nel merito delle scelte imprenditoriali della società che sono, almeno in linea di principio, "insindacabili" sulla base del principio di libertà delle iniziative economiche costituzionalmente garantito.

A parere dei giudici di legittimità al caso in commento è applicabile il consolidato principio secondo cui costituisce condotta abusiva "*l'operazione economica che*

abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo elusivo del fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera ove esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi di imposta; la prova del disegno elusivo, nonché delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato ed utilizzati solo per pervenire a quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria."

D'altro canto, incombe sul contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza di valide ragioni economiche, alternative o concorrenti, che giustificano le operazioni contestate dal Fisco.

I giudici di Piazza Cavour hanno inoltre ribadito che il sol fatto che l'imprenditore scelga di porre in essere un'operazione in base a un vantaggio fiscale non è un elemento sufficiente ad integrare una condotta elusiva, a condizione che l'operazione non alteri le ordinarie logiche d'impresa perché diretta esclusivamente o essenzialmente al beneficio fiscale e non alla realizzazione della causa concreta del negozio giuridico.

In altre parole, un'operazione può ravvisare profili di elusività quando non può spiegarsi altrimenti se non con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta.

Con precipuo riferimento agli aspetti elusivi legati ad operazioni di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale, come nel caso in commento, la Corte di Cassazione ha chiarito che *"integra gli estremi della condotta elusiva quella costruzione che, tenuto conto sia della volontà delle parti implicate che del contesto fattuale e giuridico, ponga quale elemento essenziale dell'operazione economica lo scopo di ottenere vantaggi fiscali"*, alterando gli

schemi negoziali ordinari.

Nella presente controversia l'Amministrazione finanziaria ha di fatto indicato all'operatore economico accertato quali avrebbero dovuto essere gli strumenti legislativamente corretti per raggiungere un determinato scopo. In tal modo essa si è assunta *"un ruolo che non le compete e che non giustifica i poteri di accertamento"* perché, tutt'al più, l'enunciazione sugli strumenti che avrebbero potuto essere utilizzati in alternativa rappresenta soltanto una diversa concezione ... *"alla quale il contribuente non è tenuto ad uniformarsi."*

Inoltre, già il giudice di merito aveva individuato le ragioni economiche alla base della riorganizzazione aziendale, escludendo l'aspetto relativo all'indebito risparmio d'imposta e tale decisione è stata avallata dai giudici di Piazza Cavour, i quali hanno aggiunto che, in presenza di *"un'operazione complessa di riorganizzazione della struttura societaria tra imprese riconducibili al medesimo gruppo economico, assistita da valide ragioni economiche, non può parlarsi di abuso del diritto o di operazione elusiva per il solo fatto del perseguimento anche di un risparmio fiscale."*

La sentenza esamina un'operazione cosiddetta di *share deal* consistente nel conferimento d'azienda a cui fa seguito la cessione delle partecipazioni nella società conferitaria. Come noto, tali operazioni risultano fiscalmente convenienti in quanto, ai fini delle imposte dirette, ai sensi dell'art. 176 Tuir il conferimento d'azienda può essere realizzato in neutralità d'imposta e la successiva cessione delle partecipazioni può beneficiare del regime Pex. Inoltre, tali operazioni sono pienamente legittime nel nostro ordinamento in base al comma 3 dello stesso art. 176 del Tuir che contiene un

riferimento espresso alla disapplicazione della norma antielusiva di cui all'art. 37 *bis* DPR 600/73.

Al conferimento seguito dalla cessione delle quote si applica anche un prelievo minore nell'ambito delle imposte indirette in quanto il conferimento d'azienda è soggetto a imposta di registro in misura fissa mentre il trasferimento d'azienda soggiace ad imposta di registro in misura proporzionale (particolarmente onerosa in presenza di immobili)

Ed è proprio ai fini delle imposte indirette che tale operazione è soggetta a censura da parte dell'Agenzia delle Entrate e dalla giurisprudenza anche di legittimità (Cass. n. 15319 del 2013 e n. 5877 del 13 marzo 2014) che continuano a sostenere il carattere elusivo della stessa: è all'interno di tale orientamento, quindi, che si inserisce la sentenza in commento.

In particolare lo stesso orientamento si fonda sull'applicazione della speciale norma antielusiva di cui all'art. 20 DPR 161/1986 secondo cui l'imposta di registro *"è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"* in forza della quale sarebbe dunque legittimo *"riqualificare come cessione di azienda la cessione totalitaria delle quote di una società, senza ...provare l'intento elusivo delle parti, attesa l'identità della funzione economica dei due contratti, consistente nel trasferimento del godimento e disposizione dell'azienda da un gruppo di soggetti a un altro gruppo o individuo."*

Occorre al riguardo rilevare come la dottrina prevalente ha fortemente criticato tale orientamento giurisprudenziale che determina un disallineamento con quanto disposto ai fini delle imposte sui

redditi dall'art. 176, comma 3, tuir (non applicabilità della norma antielusiva alle operazioni di share deal).

La tesi della suprema corte sembra oggi ancor più censurabile alla luce della nuova norma sull'abuso del diritto di cui all'art. 10bis dello Statuto del contribuente (Legge 212/2000).

Come noto, infatti, la nuova disposizione in materia di abuso del diritto ha valenza generale per tutti i tributi e prevede che *"configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti"*; si considerano vantaggi fiscali indebiti *"i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario"*.

Devono considerarsi operazioni prive di sostanza economica *"i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali"*, per contro, non possono in ogni caso essere ritenute abusive *"le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche dettate da esigenze di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente"*. Secondo la nuova norma generale antiabuso, quindi, il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta, scegliendo tra regimi opzionali diversi previsti dall'ordinamento e tra operazioni da cui derivi un diverso carico fiscale.

Si osserva che le operazioni di conferimento d'azienda cui fa seguito la cessione delle partecipazioni della conferitaria rientrano nella prassi consolidata degli operatori economici; si tratta di uno "strumento",

in senso lato, spesso preferito per la circolazione dei complessi aziendali, ciò che ne conferma la valenza economica nell'ambito delle semplificazioni e/o agevolazioni dei processi di aggregazione tra imprese e gruppi. Inoltre, non può essere messa in discussione la validità economica di tali operazioni anche per gli effetti che le stesse producono in termini di semplificazione e continuità sul piano organizzativo e gestionale. Tali semplici osservazioni dovrebbero essere sufficienti perché, alla luce della nuova disposizione antiabuso, le operazioni in commento restino totalmente al riparo da censure non solo ai fini delle imposte dirette ma anche ai fini delle imposte indirette.¹

1 Cass. n. 8542 depositata il 29.04.2016.



Gli esigui compensi dei giudici tributari

di - Maurizio Villani

Avvocato tributarista

La Corte costituzionale, a seguito di mie eccezioni, con l'importante ordinanza n. 144 del 23 aprile 1998, ha stabilito che:

“per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario;

che questi conserva il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie

attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, fermo permanendo il principio che il divieto di giudici speciali non riguarda quelli preesistenti a Costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione”.

Quindi, la riforma strutturale della giustizia tributaria, che il Governo entro settembre intende adottare con legge delega, non solo è possibile ed auspicabile, ma rientra nella potestà legislativa prevista dalla Costituzione.

Infatti, si tratta di una revisione che riguarda “il funzionamento e la struttura” delle Commissioni Tributarie, con il limite soltanto della natura della materia.

Oggi, la giustizia tributaria, gestita ed organizzata dal MEF, si avvale di giudici onorari, a tempo parziale, nominati solo per titoli e pagati dal MEF con importi esigui rispetto agli altri magistrati onorari.

Infatti, come si può notare dal quadro sinottico in allegato, i giudici onorari civili (Giudici di Pace, GOT e GOP), competenti per cause minori fino ad euro 20.000 (eccezionalmente, fino ad euro 50.000) guadagnano, fino a 72.000 euro all'anno, molto di più degli attuali giudici tributari, che decidono, invece, cause senza limiti di valore (anche milionarie), dalle cui mani passa l'1% del PIL italiano, e percepiscono come compenso 15 euro nette a sentenza depositata, zero euro per le suspensive e 1,50 euro per rimborso spese forfettario, anche fuori regione !

Questo incide, insieme ad altri fattori,

anche sulla qualità delle sentenze che, secondo l'ultima Relazione Annuale sullo Stato della Giustizia Tributaria (pag. 197), vengono riformate nel 45,9% dei casi.

La materia tributaria è talmente difficile e complessa che non può più essere lasciata "ad un lodevole volontariato" (si rinvia all'interessante e condivisibile articolo del Prof. Enrico De Mita, in "Il Sole 24 Ore" di martedì 15 settembre 2021).

In definitiva, è necessaria ed urgente una strutturale riforma della giustizia tributaria, richiesta dal PNRR, non più dipendente dal MEF, ma dalla Presidenza del Consiglio dei ministri, con giudici tributari competenti, professionali, vincitori di concorso pubblico, scritto e orale, a tempo pieno, con retribuzioni congrue e dignitose, parificate a quelle dei magistrati togati.

QUADRO SINOTTICO DELLA MAGISTRATURA ONORARIA

QUALIFICA	GIUDICE DI PACE	GIUDICE ONORARIO DI TRIBUNALE (GOT)	GIUDICE ONORARIO DI PACE (GOP)	GIUDICE TRIBUTARIO
	↓	↓	↓	↓
NORMATIVA	Legge n. 374 del 21 novembre 1991 sino al 15 agosto 2017	Decreto Legislativo n. 273 del 28 luglio 1989 sino al 15 agosto 2017	Decreto Legislativo n. 116 del 13 luglio 2017 in vigore dal 16 agosto 2017	Decreti Legislativi n. 545 e 546 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche
COMPETENZA CIVILE E TRIBUTARIA	<p>Le competenze in materia civile del Giudice di pace sono le seguenti:</p> <ol style="list-style-type: none"> cause relative ad apposizione di termini ed osservanza delle distanze stabilite da legge, regolamenti, usi riguardo al piantamento degli alberi e delle siepi; cause relative ai condomini; cause tra proprietari o detentori di immobili adibiti riguardo immissioni di fumo o di calore, esalazioni, rumori, scuotimenti superiori alla normale tollerabilità; 	<p>Il GOT ha competenza in materia civile in tutti i casi in cui la competenza è monocratica (art. 50 ter. codice di procedura civile).</p> <p>La durata in carica è di tre anni rinnovabili per un ulteriore triennio.</p> <p>N.B. Di solito, molti Presidenti di Tribunale stabiliscono con tabelle interne il limite di euro 50.000 per le cause da assegnare ai GOT.</p>	<p>Le competenze in materia civile del Giudice di pace sono le seguenti:</p> <ol style="list-style-type: none"> cause relative ad apposizione di termini ed osservanza delle distanze stabilite da legge, regolamenti, usi riguardo al piantamento degli alberi e delle siepi; cause relative ai condomini; cause tra proprietari o detentori di immobili adibiti riguardo immissioni di fumo o di calore, esalazioni, rumori, scuotimenti superiori alla normale tollerabilità; 	<p>Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica</p>

QUALIFICA	GIUDICE DI PACE	GIUDICE ONORARIO DI TRIBUNALE (GOT)	GIUDICE ONORARIO DI PACE (GOP)	GIUDICE TRIBUTARIO
NORMATIVA	Legge n. 374 del 21 novembre 1991 sino al 15 agosto 2017	Decreto Legislativo n. 273 del 28 luglio 1989 sino al 15 agosto 2017	Decreto Legislativo n. 116 del 13 luglio 2017 in vigore dal 16 agosto 2017	Decreti Legislativi n. 545 e 546 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche
COMPETENZA CIVILE E TRIBUTARIA	<p>Le competenze in materia civile del Giudice di pace sono le seguenti:</p> <ol style="list-style-type: none"> cause relative ad apposizione di termini ed osservanza delle distanze stabilite da legge, regolamenti, usi riguardo al piantamento degli alberi e delle siepi; cause relative ai condomini; cause tra proprietari o detentori di immobili adibiti riguardo immissioni di fumo o di calore, esalazioni, rumori, scuotimenti superiori alla normale tollerabilità; le cause relative ai beni mobili di valore non superiore a 5.000 euro (quando la legge non attribuisce la competenza di altro giudice); le cause concernenti la circolazione di veicoli e di natanti se il valore della controversia non supera i 20.000 euro; <p>N.B. Dal 31 ottobre 2025:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'importo di euro 5.000 passa ad euro 30.000; - l'importo di euro 20.000 passa ad euro 50.000. 	<p>Il GOT ha competenza in materia civile in tutti i casi in cui la competenza è monocratica (art. 50 ter. codice di procedura civile).</p> <p>La durata in carica è di tre anni rinnovabili per un ulteriore triennio.</p> <p>N.B. Di solito, molti Presidenti di Tribunale stabiliscono con tabelle interne il limite di euro 50.000 per le cause da assegnare ai GOT.</p>	<p>Le competenze in materia civile del Giudice di pace sono le seguenti:</p> <ol style="list-style-type: none"> cause relative ad apposizione di termini ed osservanza delle distanze stabilite da legge, regolamenti, usi riguardo al piantamento degli alberi e delle siepi; cause relative ai condomini; cause tra proprietari o detentori di immobili adibiti riguardo immissioni di fumo o di calore, esalazioni, rumori, scuotimenti superiori alla normale tollerabilità; le cause relative ai beni mobili di valore non superiore a 5.000 euro (quando la legge non attribuisce la competenza di altro giudice); le cause concernenti la circolazione di veicoli e di natanti se il valore della controversia non supera i 20.000 euro; <p>N.B. Dal 31 ottobre 2025:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'importo di euro 5.000 passa ad euro 30.000; - l'importo di euro 20.000 passa ad euro 50.000. 	<p>Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all' articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.</p> <p>Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il</p>

QUALIFICA	GIUDICE DI PACE	GIUDICE ONORARIO DI TRIBUNALE (GOT)	GIUDICE ONORARIO DI PACE (GOP)	GIUDICE TRIBUTARIO
↓	↓	↓	↓	↓
COMPETENZA CIVILE E TRIBUTARIA				diritto sulle pubbliche affissioni. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.
NORMATIVA FISCALE	Reddito assimilato al lavoro dipendente sino al 15 agosto 2021 (Art. 50, comma 1, lettera f) Testo Unico n. 917/1986 sino al 15 agosto 2021) (Risposta n. 202/2020 dell' Agenzia delle Entrate). Per i giudici onorari in attività già al 15 agosto 2017 continuano ad applicarsi le vecchie norme sino al 15 agosto 2021.	Reddito assimilato al lavoro dipendente sino al 15 agosto 2021 (Art. 50, comma 1, lettera f) Testo Unico n. 917/1986 sino al 15 agosto 2021) (Risposta n. 202/2020 dell' Agenzia delle Entrate). Per i giudici onorari in attività già al 15 agosto 2017 continuano ad applicarsi le vecchie norme sino al 15 agosto 2021.	Lavoro autonomo dal 16 agosto 2017 (Art. 53, comma 2, lettera f-bis), art. 54, comma 8, Testo Unico n. 917/1986 dal 16 agosto 2017). Per i magistrati onorari immessi in servizio successivamente al 15 agosto 2017, il compenso costituisce reddito di lavoro autonomo (Risposta n. 202/2020 dell' Agenzia delle Entrate).	Reddito assimilato al lavoro dipendente (Art. 50, comma 1, lettera f), e art. 52, Testo Unico n. 917/1986, a far data dal 16 agosto 2017). N.B. Ai fini IRPEF, non rientrano tra i redditi arretrati, assoggettabili a tassazione separata, gli emolumenti variabili riferiti al quarto trimestre, corrisposti ai giudici tributari entro 120 giorni dell'anno successivo a quello di maturazione. In tal caso, il ritardo si considera fisiologico rispetto alla natura del rapporto dal quale derivano. (Cassazione, sentenza n. 3585/2020 e Risposta n. 483/2020 dell' Agenzia delle Entrate – Divisione Contribuenti).
NORMATIVA FISCALE				
TRATTAMENTO ECONOMICO	1. Ai magistrati onorari che esercitano la funzione di giudice di pace è corrisposta un'indennità di euro 36,15 per ciascuna udienza civile o penale, anche se non dibattimentale, e per l'attività di apposizione dei sigilli, nonché di euro 56,81 per ogni altro processo assegnato e comunque	Sino al 31/12/2021: a) ai giudici onorari di tribunale spetta un'indennità di euro 98 per le attività di udienza svolte nello stesso giorno; b) ai giudici onorari di tribunale spetta un'ulteriore indennità di euro 98 ove il	1. L'indennità spettante ai magistrati onorari si compone di una parte fissa e di una parte variabile di risultato. 2. Ai magistrati onorari che esercitano funzioni giudiziarie è corrisposta, con cadenza trimestrale, un'indennità annuale lorda in misura fissa, pari ad	Ai giudici tributari, tutti onorari, spetta il seguente compenso: A compenso fisso lordo mensile: • 495 euro per il Presidente della Commissione; • 443 euro per i Presidenti di

QUALIFICA	GIUDICE DI PACE	GIUDICE ONORARIO DI TRIBUNALE (GOT)	GIUDICE ONORARIO DI PACE (GOP)	GIUDICE TRIBUTARIO
	definito o cancellato dal ruolo, sino al 31/12/2021.	complessivo impegno lavorativo per le attività di cui al comma 1 superi le cinque ore.	euro 16.140,00, comprensiva degli oneri previdenziali ed assistenziali.	Sezione; • 417 euro per i Vice Presidenti di Sezione; • 391 euro per i Giudici.
TRATTAMENTO ECONOMICO	<p>2. È altresì dovuta un'indennità di euro 258,23 per ciascun mese di effettivo servizio a titolo di rimborso spese per l'attività di formazione, aggiornamento e per l'espletamento dei servizi generali di istituto, sino al 31/12/2021.</p> <p>3. Le indennità sopra indicate sono cumulabili con i trattamenti pensionistici e di quiescenza comunque denominati.</p> <p>4. Le indennità sopra indicate ai numeri 1 e 2 non possono superare in ogni caso l'importo di euro 72.000 lordi annui sino al 31/12/2021.</p>	<p>N.B.</p> <p>- il GOT riceve un'indennità per l'attività svolta, ma, a differenza del giudice di pace, in forma di gettone di presenza per ciascuna udienza svolta, a prescindere dal numero dei provvedimenti presi.</p> <p>- L'art. 4 Legge n. 273/1989 è stato abrogato a decorrere dall'01/01/2022.</p>	<p>3. L'indennità di risultato può essere riconosciuta in misura non inferiore al quindici per cento e non superiore al trenta per cento dell'indennità fissa spettante a norma dei numeri 1 e 2 ed è erogata in tutto o in parte in relazione al livello di conseguimento degli obiettivi assegnati a norma di legge.</p> <p>N.B.</p> <p>Per la liquidazione delle indennità dovute ai giudici di pace, ai giudici onorari di tribunale e ai vice procuratori onorari in servizio alla data di entrata in vigore del presente decreto continuano ad applicarsi, sino al 31 dicembre 2021, i criteri previsti dalle disposizioni:</p> <p>- di cui all'articolo 11 della legge 21 novembre 1991, n. 374, per i giudici di pace; (in precedenza citato);</p> <p>- dall'articolo 4 del decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 273, per i giudici onorari di tribunale e per i vice procuratori onorari (in precedenza citato).</p>	<p>N.B.</p> <p>I suddetti importi sono comprensivi di 80 euro al mese per l'aggiornamento ed organizzazione a seguito del processo tributario telematico;</p> <p>B</p> <p>compenso variabile di euro 26, 00 (lordo) a sentenza depositata più euro 11,50 (lordo) per il relatore.</p> <p>C</p> <p>I compensi variabili rimangono invariati nella misura pari ad euro 93 a sentenza, da suddividere tra Presidente del Collegio e Giudici.</p> <p>D</p> <p>In definitiva, il MEF al Giudice tributario corrisponde:</p> <p>- 15 euro nette a sentenza depositata per il relatore;</p> <p>- zero euro per le sospensive;</p> <p>- euro 1,50 per rimborso spese forfettario onnicomprensivo, anche se il giudice tributario esercita fuori regione.</p> <p>- I compensi sono cumulabili con i trattamenti pensionistici e di quiescenza comunque denominati.</p> <p>-</p>
TRATTAMENTO ECONOMICO	5. Infatti, l'art. 11 Legge n. 374/1991 è stato abrogato a decorrere dall'01/01/2022.			

QUALIFICA	GIUDICE DI PACE	GIUDICE ONORARIO DI TRIBUNALE (GOT)	GIUDICE ONORARIO DI PACE (GOP)	GIUDICE TRIBUTARIO
↓	↓	↓	↓	↓
NOTE	L'orientamento giurisprudenziale favorevole alla magistratura onoraria è proseguito con la sentenza 26 novembre 2020 del Tribunale di Napoli (riferita ad un giudice di pace), la quale ha riconosciuto che le funzioni del giudice di pace rientrano in quelle del lavoratore secondo il diritto europeo, con conseguente diritto dei giudici di pace ad un trattamento economico e normativo equivalente a quello assicurato "ai lavoratori comparabili che svolgono funzioni analoghe alle dipendenze del Ministro" (e cioè magistrati togati).	Con la sentenza n. 172 del 23 luglio 2021 la Corte Costituzionale ha dichiarato la non fondatezza, in riferimento agli artt. 3 e 97, comma 2, Cost., delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 3-bis, comma 1, lett. a), del D.L. 2 ottobre 2008, n. 151, convertito, con modificazioni, in legge 28 novembre 2008, n. 186, nella parte in cui, nel prevedere che ai GOT spettino un'indennità di euro 98 per le attività di udienza svolte nello stesso giorno e un'ulteriore indennità di euro 98 ove il complessivo impegno lavorativo per le suddette attività superi le cinque ore, avrebbe impedito di corrispondere un trattamento riservato ai VPO, poiché la differenza di trattamento tra GOT e VPO, sotto il profilo dei criteri di determinazione dell'indennità, trova giustificazione nel più ampio ventaglio di funzioni attribuite al secondo, al quale possono essere delegate anche attività indipendenti dalla partecipazione a un'udienza.	La riforma prefigura l'utilizzazione del " nuovo " giudice onorario di pace (unificando anche lessicalmente le precedenti e distinte funzioni del giudice onorario di tribunale e di giudice di pace), in una triplice destinazione (art.9): a) nell'ufficio per il processo; b) nell'ufficio del giudice di pace; c) nel tribunale, come assegnatario della trattazione di procedimenti civili e penali monocratici e collegiali.	- Art. 13 D.Lgs. n. 545/1992, citato - Art. 11 D.L. n. 437/1996 - Art. 86 L. n. 342/2000, con decorrenza dal 10/12/2000 - .D.M. 05/07/2019. N.B. I componenti delle Commissioni Tributarie non possono chiedere una indennità pari a quella dei Giudici professionali (Corte di Cassazione, sentenza n. 8717/2004).
NOTE				



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:			
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

La responsabilità penale dell'ex amministratore in concorso con il liquidatore

Commento a Corte di cassazione, Sez. III, sentenza n.32237 del 26 agosto 2021



di - Andrea Racioppa
Avvocato penalista

Con la sentenza n. 32237, depositata il 26 agosto 2021 (Pres. Liberati Giovanni - Est. Gai Emanuela), la Sezione Terza della Suprema Corte di Cassazione, ha ritenuto configurabile il concorso nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti ex art. 2 D.lgs 74/2000 in capo al precedente rappresentante legale della società che, pur non avendo firmato la dichiarazione, abbia partecipato nella creazione del meccanismo fraudolento, ritenendolo concorrente *extraneus* nel delitto ai sensi dell'art. 110 c.p.

Prima di esaminare, nello specifico la suddetta sentenza, è opportuna una premessa di ordine generale: se è pur vero che i reati puniti dal Dlgs 74/2000 sono qualificati e configurati **tutti come reati propri**, ovvero diretti ad essere consumati dal soggetto titolare del rapporto qualificato con il bene giuridico protetto, ad eccezione di quelli previsti dagli artt. 8, 10 e 11 comma 2 del medesimo decreto, ciò non significa, come, appunto, precisato dagli Ermellini con la sentenza in commento, che alla consumazione del reato non possa contribuire un soggetto terzo, cosiddetto *extraneus*, che, con l'autore tipico del reato, abbia partecipato alla realizzazione del fatto delittuoso e che di conseguenza ne risponderà a norma di cui all'art. 110 c.p. con le medesime pene.

I presupposti affinché possa configurarsi il concorso di persone nel reato sono: pluralità di soggetti attivi; realizzazione di un comune fatto di reato consumato o tentato, presenza di un contributo causale recato dalla condotta atipica alla consumazione del fatto; sussistenza del dolo di concorso, ovvero della volontà di contribuire causalmente alla realizzazione del fatto,

e, in caso di concorso dell'*extraneus*, la consapevolezza della veste qualificata del soggetto attivo cd. *intraneus* e, rispetto ai reati puniti a titolo di dolo specifico, la consapevolezza, da parte dell'*extraneus*, che l'autore principale del reato agisce proprio con tale forma di dolo.

Ciò premesso, la Terza Sezione della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 32237/2021 ha confermato la sentenza di condanna comminata all'ex amministratore di una srl enunciando il principio di diritto secondo il quale *"il precedente rappresentante legale della società che ha contabilizzato false fatture può rispondere a titolo di concorso nel reato ex art 2 d.lgs. 10 del 2000 n. 74, anche se la dichiarazione è stata sottoscritta dal nuovo amministratore"*.

La vicenda in esame è giunta alla Suprema Corte a seguito del ricorso presentato da un soggetto condannato in sede di gravame dalla Corte D'Appello di Milano, alla pena di anni uno e mesi dieci di reclusione, perché nella qualità di legale rappresentate della società, *"al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, aveva indicato nelle dichiarazioni dei redditi relative all'anno di imposta 2010 elementi passivi fittizi contabilizzando fatture per operazioni inesistenti emesse da due società diverse e in data 29.09.2011 quanto alla dichiarazione dell'iva e in data 27.03.2012 quanto alla dichiarazione Ires"*.

Nello specifico, a fronte delle censure difensive con cui, nel giudizio d'appello, l'imputato aveva lamentato l'erronea applicazione dell'art. 2 d.lgs. n. 74/2000 sul presupposto, documentato, di aver cessato la carica di amministratore, di non essere il legale rappresentante della società e, soprattutto, di non aver firmatario la dichiarazione al momento della presentazione, la Corte d'Appello di Milano aveva riqualificato il titolo di reato nei confronti dell'imputato – originariamente contestatogli come singolo, ritenendolo, concorrente *extraneus* ex art. 110 c.p. nel delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti p. e p. dall'art. 2 D.lgs. 74/2000, commesso dall'amministratore/liquidatore (suo figlio), firmatario della dichiarazione e legale rappresentante della società al momento dell'inoltro della dichiarazione, e quindi materiale autore del fatto tipico di reato.

Avverso tale decisione proponeva ricorso per cassazione l'imputato ritenendo che la corte territoriale aveva fatto erronea applicazione dell'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 e art 110 c.p., per la dichiarazione Ires presentata dal legale rappresentante in data 27.03.2012, sostenendo che il delitto di cui all'art. 2 cit. è reato proprio, ascrivibile solo al legale rappresentante alla data di presentazione della dichiarazione, a nulla rilevando, la circostanza che le false fatture contestate fossero state contabilizzate quando era lui amministratore.

Riteneva quindi il ricorrente che non erano ravvisabili, *i presupposti individuati dalla giurisprudenza di legittimità sul concorso ex art. 110 nei reati propri, così come non sarebbe neppure punibile il fatto quale delitto tentato a mente dell'art. 6 del medesimo decreto"* proprio per il fatto, documentato che in data 20 dicembre 2011, la società era stata posta in

liquidazione e il ricorrente aveva cessato la qualifica di amministratore, essendogli subentrato il figlio, nella veste di liquidatore.

Ebbene, a fronte di tali censure difensive la Corte di Cassazione, rigettando il ricorso, ha riepilogato e precisato quali sono le coordinate interpretative per cui, come i giudici d'appello, riteneva che *“ i comportamenti tenuti dal ricorrente, quando ancora egli era amministratore della società, ben possono essere valorizzati in termini di concorso con colui che, rivestendo successivamente la carica di amministratore della società ed indicando in dichiarazione la fattura in oggetto, ha perfezionato il reato”* sotto il profilo giuridico.

Più in particolare gli Ermellini hanno ricordato che il delitto ex art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000 è un reato omissivo proprio, i cui soggetti attivi sono coloro che sono obbligati alla presentazione di taluna delle dichiarazioni annuali previste dalla disposizione, richiamando sul punto il costante orientamento giurisprudenziale (Cfr. Cass. Pen. Sez. III, n. 9163 del 29.10.2009, Cass. Pen. Sez. III n. 37856, del 18.06.2015,), per il quale la responsabilità per i reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 è attribuita all'amministratore, individuato secondo le norme civilistiche definite dagli artt. 2380 e ss., artt. 2455 e 2475 c.c., ovvero a chi rappresenta e gestisce l'ente. Costoro, aggiunge la Corte *“in quanto tali sono tenuti a presentare e sottoscrivere le dichiarazioni rilevanti per l'ordinamento tributario di cui al D.lgs. n 74 del 2000 art. 1 lett.c) ed e) adempiendo agli obblighi conseguenti”* proprio perché chi assume la carica di amministratore si espone volontariamente a tutte le conseguenze anche dovute da pregresse inadempienze.

Hanno precisato poi, gli Ermellini che I rappresentanti e i gestori dell'ente sono tenuti 1) a presentare e sottoscrivere le dichiarazioni rilevanti per l'ordinamento tributario adempiendo agli obblighi conseguenti; 2) che incombe direttamente sul contribuente/ rappresentante legale in caso di società l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi, a nulla valendo, in ipotesi di eventuali responsabilità che il contribuente possa avvalersi di persone incaricate della materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione, per trasferire in capo a quest' ultime l'obbligo dichiarativo, trattandosi, appunto, di reato omissivo proprio.

Quanto al momento consumativo del reato la Corte ha ricordato che i delitti di dichiarazione fraudolenta ex artt. 2 e 3 d.lgs. n. 74 del 2000, si consumano nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale, nella quale sono effettivamente inseriti o esposti elementi contabili fittizi , essendo di conseguenza irrilevanti, sotto il profilo penale, *“tutti i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti contabili falsi o artificiosi ovvero di false rappresentazioni con l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento”* per cui è solo in tale momento che deve essere individuato il soggetto autore del reato.

Tuttavia, hanno precisato gli ermellini, l'irrilevanza, sul piano penale delle condotte pregresse, nel caso di specie dell'ex amministratore, non esclude che esse possano essere valorizzate di per se stesse quale elemento per configurarne il concorso quale *extraneus* nel reato, come era stato correttamente ritenuto dai Giudici del gravame nella sentenza impugnata.

Al riguardo, precisa la Corte, se è pur vero che *“non risponde a titolo di tentativo l'amministratore di una società il quale, dopo aver acquisito e registrato una fattura per operazioni inesistenti, sia cessato dalla carica prima della presentazione della dichiarazione fiscale per la cui redazione la medesima fattura venga poi utilizzata dal suo successore”* (Sez.3 n. 23229 del 27/04/2012 P.M. in proc. Rigotti rv. 252999-01), tuttavia, come è stato rilevato dai giudici del Gravame, *“l'irrilevanza sul piano penale delle condotte pregresse **non esclude che possano di per sé stesse essere valorizzate quale elemento per configurare il concorso dell'estraneo nel reato proprio commesso da colui che rivestendo successivamente la carica di amministratore ha perfezionato il reato”**.*

Quindi, secondo gli Ermellini, *“è configurabile il concorso nel reato di cui all'art 2 del d.lgs. n. 74 del 2000 110 c.p. in capo a colui che- pur essendo estraneo e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione fraudolenta – **abbia in qualsivoglia, modo partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito all'amministratore della società, sottoscrittore della dichiarazione, di avvalersi della documentazione fiscale fittizia.** Quindi è configurabile in capo ad un extraneus il concorso nel reato proprio di cui al D.lgs. 74 del 2000 n. 2 non apparendo ostarvi, in via di principio, la natura di reato istantaneo.*

La Corte, nel confermare la decisione del giudice di gravame ha precisato quali sono le condizioni affinché possa ritenersi configurabile il concorso dell'*extraneus* nel reato proprio, ovvero: 1) l'attività tipica dell'*intraneus*; 2) il contributo causale dell'*extraneus*; 3) la consapevolezza della qualifica dell'*intraneus* - (Sez. V, n. 37194 dell'11 .07.2019).

Orbene, su tali presupposti la Suprema Corte di Cassazione ha ritenuto corretta ed esente da censura in quanto logicamente ed adeguatamente argomentata la sentenza del Giudice d'Appello, precisando che era del tutto coerente *“con l'assetto normativo sin qui descritto il giudice milanese ha ritenuto dimostrato che la cessazione da parte dell'imputato della carica sociale di amministratore della società non aveva spogliato dalla società in quanto era stato dimostrato che il predetto aveva tenuto un comportamento consapevole, intenzionale e diretto a eludere l'obbligo tributario perché il ... era stato amministratore ininterrottamente fino al 21.12.2011, aveva sottoscritto le dichiarazioni a fini Iva per l'anno 2011, aveva registrato nella contabilità le fatture per operazioni inesistenti di cui si era avvalso del figlio/ liquidatore nella dichiarazione fiscale ai fini Ires, depositata nel marzo 2012.... nella piena consapevolezza del ruolo dell'intraneo, figlio nominato liquidatore a far data dal 31.12.2011, che ha posto in essere l'attività tipica”*.

Corte di cassazione, Sez. III, sentenza n.32237 del 26 agosto 2021

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte d'appello di Milano ha confermato la sentenza del Tribunale di Milano con cui l'imputato era stato condannato, alla pena di anni uno e mesi dieci di reclusione, in relazione al reato di cui all'art. 2 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, perché quale legale rappresentante della società M. srl, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, indicava nelle dichiarazioni dei redditi relative all'anno di imposta 2010, elementi passivi fittizi contabilizzando fatture per operazioni inesistenti emesse da E.T.s.a.s., per l'importo di € 296.160,00,00, da V.D.S.srl, per l'importo di € 252.720,0 e da G.C.s.a.s, per l'importo di € 264.240,00. In Milano il 29/09/2011 quanto alla dichiarazione dell'Iva e in data 27/03/2012 quanto alla dichiarazione Ires.

2. Avverso la sentenza ha presentato ricorso l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia, e ne ha chiesto l'annullamento deducendo i seguenti motivi enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione come disposto dall'art. 173 disp. att. cod.proc.pen.

2.1. Col primo motivo deduce la violazione dell'art. 606, comma 1 lett. b) cod.proc.pen. in relazione all'erronea applicazione dell'art. 2 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 e art. 110 cod.pen. per la dichiarazione Ires presentata in data 27/03/2012 dal legale rappresentante.

Premette il ricorrente che in data 20 dicembre 2011, la società M. srl era stata sciolta e posta in liquidazione, che l'imputato cessava la qualifica di amministratore, essendogli subentrato quale liquidatore G.P., figlio dell'imputato, che la sede sociale veniva trasferita e che tale dato sarebbe stato travisato in quanto erroneamente era stata ritenuta, dai giudici del merito, l'effettiva sottoscrizione olografa della dichiarazione Ires da parte dell'imputato non essendo ciò evincibile dallo stesso modulo dichiarativo trasmesso dall'intermediario per conto della società e non essendo più, l'imputato Gianfranco Ponti, il legale di questa. Il delitto di cui all'art. 2 cit. in quanto reato proprio sarebbe ascrivibile solo al legale rappresentante alla data di presentazione della dichiarazione a nulla rilevando che le false fatture contestate siano state contabilizzate in epoca precedente allorché l'amministratore della società era soggetto diverso. Nè potrebbe configurarsi il concorso dell'*extraneus* nel delitto in questione come avrebbe ritenuto la corte territoriale sulla erronea affermazione che l'imputato era stato amministratore negli anni precedenti alla cessazione della carica sociale, non ravvisandosi i presupposti individuati dalla giurisprudenza di legittimità sul

concorso ex art. 110 cod.pen. nei reati propri, così come non sarebbe neppure punibile il fatto quale delitto tentato a mente dell'art. 6 del medesimo decreto.

2.2. Col secondo motivo deduce la violazione dell'art. 606, comma 1 lett. c) cod.proc.pen. in relazione all'art. 521, 522 cod.proc.pen., art. 178 comma 1 lett. c) cod.proc.pen. e art. 125 cod.proc.pen. Argomenta il ricorrente che a seguito dell'immutazione del fatto, la corte territoriale avrebbe escluso la violazione dell'art. 521 cod.proc.pen. nel caso in cui, contestato a taluno un reato uti singuli se ne sia affermata la responsabilità in concorso con altri.

La corte territoriale avrebbe ritenuto che non vi fosse una trasformazione essenziale del fatto addebitato avendo l'imputato potuto espletare in maniera piena e completa il diritto di difesa. Tale conclusione sarebbe errata in diritto poiché nel caso in esame si verserebbe in una ipotesi di radicale trasformazione della contestazione di un reato proprio in una ipotesi di concorso in un reato commesso da altri.

2.3. Col terzo motivo deduce la violazione dell'art. 606, comma 1 lett. b), c) ed e) cod.proc.pen. in relazione all'art. 2 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 e art. 1 comma 4, d.P.R. 322 del 22 luglio 1998.

Premesso che la corte territoriale avrebbe ritenuto che la dichiarazione Ires, inviata telematicamente il 27 marzo 2012, indicava quale relativo e apparente firmatario l'odierno ricorrente, che alla data della presentazione non era più il legale rappresentante, tale dichiarazione non potrebbe essere considerata validamente presentata perché presentata senza il rispetto delle modalità previste dal d.P.R. 322 del 1998, e sarebbe nulla in quanto firmata da persone diversa dal legale rappresentante della società contribuente che, in caso di persone giuridiche, è il legale rappresentante della stessa e tale dichiarazione nulla non sarebbe sanabile ai sensi del medesimo decreto.

Da cui consegue l'assorbimento della fattispecie dichiarativa nell'alveo dell'art. 5 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 su cui la corte territoriale avrebbe omesso di pronunciarsi.

2.4. Col quarto motivo deduce la violazione dell'art. 606, comma 1 lett. c) ed e) cod.proc.pen. in relazione all'art. 191, 195 cod.proc.pen. e art. 220 disp. att. cod.proc.pen., art. 125 cod.proc.pen. Inutilizzabilità in parte qua delle dichiarazioni rese dalla teste Trombetta, omessa risposta sulla deduzione della violazione dell'art. 220 disp. att. cod.proc.pen.

2.5. Col quinto motivo deduce il vizio di motivazione in relazione all'affermazione della responsabilità penale in relazione alla dimostrazione all'effettiva esistenza ed operatività delle società facenti capo a Sergio Taraschi e sull'inesistenza delle operazioni indicate nelle fatture.

2.6. Col sesto motivo deduce la violazione dell'art. 606, comma 1 lett. c) ed e) cod.proc.pen. in relazione all'art. 603 cod.proc.pen. in relazione alla ritenuta inammissibilità della richiesta di integrazione istruttoria volta all'assunzione dell'esame ex art. 210 cod.proc.pen. di Sergio Taraschi, e all'art. 12 *bis* d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 in relazione all'impossibilità di procedere in via prioritaria alla confisca diretta del profitto del reato.

La difesa ha depositato motivi aggiunti.

Con riferimento al primo motivo ha argomentato la carenza di motivazione in relazione agli elementi inferenziali per configurare la responsabilità concorsuale, in capo all'amministratore che ha cessato la carica sociale e illegittima estensione della responsabilità ultra termine, avendo fondato la responsabilità penale sulla circostanza che era il dominus della società. Con riguardo al quarto motivo di ricorso ha ribadito l'inutilizzabilità delle prove, ex art. 234, 238 e 238 *bis* cod.proc.pen., e segnatamente delle dichiarazioni della teste Trombetta che avrebbe riferito circostanze apprese da terzi e da documenti non acquisiti e la carenza di motivazione.

Considerato in diritto

3. Il ricorso va rigettato in ragione dell'infondatezza del primo motivo di ricorso; gli altri motivi appaiono inammissibili.

4. Il primo motivo di ricorso e collegato motivo aggiunto, non sono fondati sulla base delle seguenti ragioni.

Va premesso che il Tribunale di Milano aveva ritenuto responsabile l'imputato P.G., quale legale rappresentante e firmatario della dichiarazione fiscale a fini Ires per l'anno 2011.

Investita dell'impugnazione dell'imputato, la corte territoriale, in risposta alla censura difensiva che si appuntava sull'estraneità dell'imputato che aveva documentato di avere cessato dalla carica di amministratore, a far data dal dicembre 2011, e di non essere il legale rappresentante della società e, soprattutto, di non essere il firmatario della dichiarazione al momento della presentazione, ha diversamente qualificato il fatto originariamente contestato al predetto uti singuli ritenendolo responsabile quale concorrente *extraneus*, ai sensi dell'art. 110 cod.pen., nel reato commesso dall'amministratore/liquidatore P.G., firmatario della dichiarazione e legale rappresentante della società M. srl, al momento dell'inoltro della dichiarazione.

4.1. Ciò premesso, vanno brevemente esposte le coordinate ermeneutiche che regolano la materia. Il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, stabilisce che "è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni (ratione temporis) chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi".

Trattasi di reato omissivo proprio, essendo soggetti attivi del reato coloro che sono obbligati alla presentazione di taluna delle dichiarazioni annuali previste dalla disposizione (Sez. 3, n. 9163 del 29/10/2009, Lombardi, Rv. 246208 - 01; Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015, Porzio, Rv. 265087 - 01), soggetto tenuto alla presentazione delle dichiarazioni fiscali che, nel caso di società, si identifica nel legale rappresentante della stessa. Sul punto la giurisprudenza della Corte di cassazione ha costantemente affermato che la responsabilità per i reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è attribuita all'amministratore, individuato secondo le norme civilistiche di cui agli artt. 2380 e ss., artt. 2455 e 2475 c.c., cioè a coloro che rappresentano e gestiscono l'ente. Costoro, in quanto tali, sono tenuti a presentare e sottoscrivere le dichiarazioni rilevanti per l'ordinamento tributario di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. c) ed e), adempiendo agli obblighi conseguenti, e ciò sulla base del principio secondo cui colui che assume la carica di amministratore, si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze.

L'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi incombe direttamente sul contribuente e, in caso di persone giuridiche, su chi ne abbia la legale rappresentanza, tenuto a sottoscrivere la dichiarazione a pena di nullità (art. 1, comma 4, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Il fatto che il contribuente (la persona giuridica nel caso di specie) possa avvalersi di persone incaricate della materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione (art. 3, commi 3 e 3- *bis*, d.P.R. n. 322 del 1998, cit.) non vale a trasferire su queste ultime l'obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente il quale, in caso di trasmissione telematica della dichiarazione, è comunque obbligato alla conservazione della copia sottoscritta della dichiarazione (art. 1, comma 6, d.P.R. n. 322 del 1998).

In tale ambito, non può, come ritiene la difesa, invocarsi la previsione normativa secondo cui la dichiarazione è nulla/inesistente se presentata da soggetto non legittimato, censura devoluta nel terzo motivo di ricorso, che risulta manifestamente infondato in quanto la Corte d'appello ha accertato che la dichiarazione Ires per l'anno 2011, era stata firmata dal soggetto legittimato P.G. in quanto liquidatore.

Quanto al momento consumativo del reato, i delitti di dichiarazione fraudolenta previsti dagli artt. 2 e 3, D.Lgs. n. 74 del 2000, si consumano nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono effettivamente inseriti o esposti elementi contabili fittizi, essendo penalmente irrilevanti tutti i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti contabili falsi o artificiosi ovvero di false rappresentazioni con l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento (Sez. 3, n. 52752 del 20 maggio 2014, Vidi, Rv. 262358 - 01) ed è a tale momento che deve essere individuato il soggetto autore del reato e non risponde del reato di cui all'art. 2 d. lgs. n. 74 del

2000, nemmeno a titolo di tentativo, l'amministratore di una società il quale, dopo aver acquisito e registrato una fattura per operazioni inesistenti, sia cessato dalla carica prima della presentazione della dichiarazione fiscale per la cui redazione la medesima fattura venga poi utilizzata dal suo successore. Sez. 3, n. 23229 del 27/04/2012 P.M. in proc. Rigotti. Rv. 252999 - 01).

Non di meno, l'irrelevanza sul piano penale delle condotte pregresse non esclude che possano di per sé stesse essere valorizzate, come ha ritenuto la sentenza impugnata, quale elemento per configurare il concorso dell'estraneo nel reato proprio commesso da colui (ovvero P.G.) che, rivestendo successivamente la carica di amministratore della società M. srl, ha perfezionato il reato.

Pertanto, i comportamenti tenuti dal P.G. quando ancora egli era amministratore della società, ben possano essere valorizzati come ha ritenuto la sentenza impugnata in termini di concorso con colui (ovvero P.G.) che, rivestendo successivamente la carica di amministratore della società M. ed indicando in dichiarazione la fattura in oggetto, ha perfezionato il reato.

Infatti, è configurabile il concorso nel reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000 di colui che - pur essendo estraneo e non rivestendo cariche nella società a cui si riferisce la dichiarazione fraudolenta - abbia, in qualsivoglia modo, partecipato a creare il meccanismo fraudolento che ha consentito all'amministratore della società, sottoscrittore della dichiarazione fraudolenta, di avvalersi della documentazione fiscale fittizia. Quindi è configurabile in capo ad un *extraneus* (quale era, infatti, il P.G., non più amministratore della M. srl, al momento della presentazione della dichiarazione) il concorso nel reato proprio di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, non apparendo ostarvi, in via di principio, la natura di reato istantaneo (Sez. 3, n. 14815 del 30/11/2016, Palmiero, Rv. 269650 - 01; Sez. 3, n. 23229 del 27/04/2012, Rigotti, Rv. 252999; in senso conforme Sez. F, n. 35729 del 01/08/2013, Agrama, Rv. 256579).

4.2. Nel merito, la questione si sposta sul piano degli elementi per ritenere configurabile il concorso del P.G., ex art. 110 cod.pen., secondo i parametri normativi per cui l'*extraneus* risponde in presenza di tre presupposti ovvero l'attività tipica dell'intraneo, il contributo causale e la consapevolezza della qualifica dell'intraneo (Sez. 5, n. 37194 del 11/07/2019, P.G./Fede, Rv. 277340 - 01).

Del tutto coerentemente con l'assetto normativo sin qui descritto, il giudice milanese ha rilevato che, alla data della presentazione della dichiarazione annuale Ires relativa all'anno d'imposta 2011, ossia alla data del 27/03/2012, P.G. aveva cessato dalla carica di amministratore della società, essendo questa stata posta in liquidazione, in data 31/12/2011, con nomina del liquidatore nella persona del figlio Guido, non essendo dunque più tale al momento di perfezionamento del reato. Ha poi aggiunto, con valutazione in fatto già di per sé non sindacabile in quanto logicamente ed adeguatamente argomentata, che la cessazione della carica sociale non aveva spogliato l'amministratore della società in quanto era stato dimostrato che il predetto aveva tenuto un comportamento consapevole, intenzionale e diretto a eludere l'obbligo tributario poiché il Ponti era stato amministratore ininterrottamente fino al 31/12/2011, aveva sottoscritto le dichiarazioni a fini Iva per l'anno 2011, aveva registrato nella contabilità le fatture per operazioni inesistenti di cui si era avvalso il figlio/liquidatore nella dichiarazione fiscale a fini Ires, depositata nel marzo 2012, fatture per ridurre i costi e la conseguente obbligazione tributaria, nella piena consapevolezza del ruolo dell'intraneo, figlio nominato liquidatore a far data dal 31/12/2011, che ha posto in essere l'attività tipica. Motivazione aderente al dato probatorio non manifestamente illogica e corretta sul piano del diritto (Sez. 5, n. 37194 del 11/07/2019, P.G./Fede, Rv. 277340 - 01).

5. Il secondo motivo di ricorso è manifestamente infondato.

Va ricordato che, poiché il principio di correlazione tra sentenza ed accusa è posto a tutela del diritto di difesa, per il suo rispetto occorre verificare che l'imputato possa avere chiara cognizione, ai fini della sua difesa, di ciò che gli viene contestato (Sez. 6, n. 40283 del 28/09/2012, Diaji, Rv. 253776; Sez. 5, n. 38588 del 16/09/2008, Fornaro, Rv. 242027). Inoltre, come è stato affermato dalla consolidata giurisprudenza di questa Corte, (Sez. U, n. 36551 del 15/07/2010, Carelli, Rv. 248051; Sez. U, n. 16 del 19/06/1996, Di Francesco, Rv. 205619) per aversi mutamento del fatto occorre una trasformazione radicale, nei suoi elementi essenziali, della fattispecie concreta sì da pervenire ad un'incertezza sull'oggetto dell'imputazione con conseguente reale pregiudizio dei

diritti della difesa. Ne consegue che l'indagine deve essere volta ad accertare la violazione del principio suddetto e non può esaurirsi nel raffronto tra contestazione e sentenza, poiché si verte in materia di garanzia dei diritti di difesa. Solo qualora non si rivenga nella fattispecie ritenuta in sentenza un nucleo comune, identificativo della condotta capace di determinare uno stravolgimento dei termini dell'accusa, si da determinare un reale pregiudizio della difesa, si determina la violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza e la conseguente nullità della sentenza. Sempre in applicazione di tali principi, si è ulteriormente chiarito che la diversa qualificazione giuridica del fatto non determina la violazione dell'art. 521 cod.proc.pen., quando appaia come uno dei possibili epiloghi decisori del giudizio, secondo uno sviluppo interpretativo assolutamente prevedibile e l'imputato ed il suo difensore abbiano avuto, nella fase di merito, la possibilità di interloquire in ordine al contenuto dell'imputazione, anche attraverso l'ordinario rimedio dell'impugnazione (Sez. 5, n. 7984 del 24/9/2012 (dep. 2013), Jovanovic e altro, Rv. 254649. V. anche Sez. 1, n. 9091 del 18/2/2010, Di Gati e altri, Rv. 246494). Date tali premesse, deve rilevarsi che, nel caso in esame, non ricorre la violazione di legge processuale denunciata e ciò perché l'imputato ha avuto modo di esercitare il diritto di difesa tramite l'impugnazione tenuto conche le Sezioni Unite n. 36651 del 2010, hanno anche precisato che l'indagine finalizzata alla verifica della violazione del principio di correlazione non deve esaurirsi nel pedissequo e mero confronto puramente letterale fra contestazione e sentenza, in quanto, vertendosi in materia di garanzie e di difesa, non vi è violazione quando l'imputato, attraverso lo sviluppo del processo, sia venuto a trovarsi nella condizione concreta di difendersi in ordine all'oggetto dell'imputazione, dovendosi tener conto non soltanto del fatto descritto in imputazione, ma anche di tutte le ulteriori risultanze probatorie portate a conoscenza dell'imputato e che hanno formato oggetto di sostanziale contestazione, in modo tale da porlo in condizione di esercitare le sue difese sull'intero materiale probatorio valorizzato ai fini della decisione. Peraltro, mette conto rilevate il Collegio, che alla condanna per il reato concorsuale in luogo del contestato reato uti singul8.4a corte territoriale è giunta MA a seguito del motivo di appello che contestava la responsabilità uti singulí in quanto non firmatario della dichiarazione Ires perché non più legale rappresentante della società; dunque era prevedibile la diversa qualificazione e su questa la difesa è stata messa in grado di esercitare i diritti di difesa tramite l'odierna impugnazione.

6. Il terzo motivo di ricorso appare connotato da difetto di specificità estrinseca (vedi supra par. 4) dal momento che il firmatario della dichiarazione Ires era l'amministratore/liquidatore al tempo della presentazione della dichiarazione, sicchè del tutto estranea al deciso è la violazione dell'art. 1 comma 4, del d.P.R. 322 del 22 luglio 1998, avendo sottoscritto la dichiarazioni il soggetto tenuto ed essendo la previsione normativa secondo cui la dichiarazione nulla, presentata da soggetto non legittimato, è sanabile ai sensi dell'art. 1 comma 4 del d.P.R. n. 322/1998, non pertinente e comunque norma valevole nei rapporti tributari che esula dalla fattispecie penale. Nessuna riqualificazione ai sensi dell'art. 5 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 è sostenibile.

7. Il quarto motivo di ricorso (e collegato motivo aggiunto) sono inammissibili.

Sotto il primo profilo di violazione di legge di cui agli artt. 191 e 195 cod.proc.pen. in relazione alla deposizione del teste Trombetta che nel riferire dell'attività di accertamento nei confronti della M. srl, avrebbe fatto riferimento alle risultanze di attività investigative svolte nei confronti delle società emittenti, richiamando , "segnalazioni" non acquisite, la censura appare manifestamente infondata ed è anche smentita in fatto dal momento che risulta, dalla sentenza di primo grado, l'acquisizione, oltre agli avvisi di accertamento svolti a fini Iva e Ires nei confronti della M. srl, di una mole di documentazione descritta nel dettaglio, tra cui, per quanto qui di interesse, le fatture emesse da Euro Teams s.a.s, da G.C.& Communication, da V.D.S.srl e gli avvisi di accertamento e p.v.c. nei confronti delle società emittenti, la sentenza del Tribunale di Milano emessa nei confronti di Taraschi Sergio, nonché rapporto informativo relativo al Taraschi, verbale di consegna di documentazione redatto dalla funzionaria Trombetta, nonché altre due sentenze emesse nei confronti del Ponti.

Giova, peraltro, osservare, che gli avvisi di accertamento sono pienamente utilizzabili ai sensi dell'art. 234 cod.proc.pen., quali documenti e rispetto ai quali non può ritenersi alcuna inutilizzabilità, né di violazione dell'art. 195 cod.proc.pen. rilevando, sul punto, che nel caso di dichiarazioni de

relato del testimone, l'inutilizzabilità consegue solo se l'esame è stato richiesto dalla parte e non vi ha avuto luogo. Sul punto la corte territoriale ha rilevato che la difesa non aveva mai chiesto l'esame dei funzionari che avevano redatto gli avvisi di accertamento nei confronti delle società emittenti (cfr. pag. 12).

La violazione dell'art. 220 disp. att. cod.proc.pen. è parimenti inammissibile perché generica.

È, indubbio che, a norma dell'art. 220 disp. att. c.p.p., quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale debbano essere compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice.

Tuttavia, qualora emergano indizi di reato, occorre procedere secondo le modalità previste dall'art. 220 disp. att., giacché altrimenti la parte del documento redatta successivamente a detta emersione non può assumere efficacia probatoria e, quindi, non è utilizzabile (Sez. 3, n. 15372 del 10/02/2010, Fiorillo, Rv. 246599; Sez. 3, n. 6881 del 18/11/2008, Ceragioli, Rv. 242523). Ne consegue che la parte di documento compilata prima dell'insorgere degli indizi, ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito.

Il presupposto per l'operatività dell'art. 220 disp. att. c.p.p., cui segue il sorgere dell'obbligo di osservare le disposizioni del codice di procedura penale per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire ai fini dell'applicazione della legge penale, è costituito dalla sussistenza della mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata (Sez. 3, n. 15372 del 10/02/2010, Fiorillo, Rv. 246599; Sez. Un., 28.11.2004, n. 45477, Raineri, Rv 220291; Sez. 2, 13/12/2005, n. 2601, Cacace, Rv. 233330).

Non di meno, la violazione dell'art. 220 disp.att. cod. proc. pen. non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, ma è necessario che l'inutilizzabilità o la nullità dell'atto sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito a cui l'art. 220 disp. att. rimanda (Sez. 3, n. 6594 del 26/10/2016, Pelini, Rv. 269299). Diversamente opinando, si giungerebbe a ritenere l'inutilizzabilità di tutti i risultati probatori e gli altri risultati della verifica dopo la comunicazione della notizia di reato, situazione, all'evidenza priva di fondamento.

Non, dunque, la generica violazione dell'art. 220 disp.att. cod.proc.pen. può essere dedotta, occorrendo la specifica indicazione della violazione codicistica che avrebbe determinato l'inutilizzabilità con riguardo ai singoli atti compiuti dalla Guardia di Finanza e riportati nel processo verbale di constatazione redatto dalla medesima, indicazione non contenuta nel motivo di ricorso che si limita a censura« l'omessa pronuncia in ordine alla violazione di legge.

8. Il quinto motivo di ricorso, prettamente fattuale, è inammissibile. Il ricorso, dietro l'apparente deduzione del vizio di motivazione, è diretto a richiedere una rivalutazione del merito in punto inesistenza delle fatture utilizzate nelle dichiarazioni che non è consentita nel giudizio di legittimità. Deve osservarsi, infatti, che le censure proposte dal ricorrente non sono consentite nel giudizio di legittimità, in quanto concernenti la ricostruzione e la valutazione del fatto, come pure l'apprezzamento del materiale probatorio profili del giudizio rimessi alla esclusiva competenza del giudice di merito, che ha fornito una congrua e adeguata motivazione, immune da incongruenze di ordine logico.

La sentenza impugnata, in continuità con quella di primo grado, ha argomentato la fittizietà delle operazioni indicate nelle fatture utilizzate sulla scorta di un vasto compendio documentale e testimoniale.

In particolare la sentenza impugnata ha rilevato la genericità della doglianza sugli accertamenti svolti ed ha positivamente enucleato gli elementi tratti dalla deposizione testimoniale del funzionario Trombetta che aveva direttamente svolto gli accertamenti nei confronti di Global System srl, ed aveva acquisito quelli svolti nei confronti delle altre due società, mentre con riguardo agli asseriti pagamenti sottostanti le operazioni indicate nelle fatture, l'assenza di documentazione contabile

non consentiva di ritenere dimostrata l'effettività delle operazioni indicate nelle fatture in un contesto nel quale, sottolinea la corte territoriale, la mera regolarità contabile non vale di per sé a ritenere dimostrata la prestazione sottostante, in presenza di altri indizi rivelatori di segno contrario come, nel caso in esame, gli accertamenti che avevano svelato che le società emittenti, gestiti da Taraschi Sergio, erano mere cartiere e la circostanza che il Taraschi prelevava il denaro contante o lo trasferiva su conti a lui intestati (cfr. pag. 14), così come l'assenza dei contratti sottostanti le operazioni.

La richiesta ex art. 603 cod.proc.pen. con cui il ricorrente chiedeva l'esame dell'imputato di reato connesso Taraschi Sergio è stata dichiarata inammissibile attesa la natura esplorativa della richiesta e dunque della sua genericità in un contesto nel quale l'istruttoria compiuta era stata ritenuta completa. Conseguenza la manifesta infondatezza della censura ora devoluta.

9. Infine, dalla non contestata la narrativa della sentenza impugnata non risultano devoluti motivi di impugnazione in punto confisca del profitto del reato, sicché il motivo ora proposto non può essere scrutinato in quanto devoluto per la prima volta nel giudizio di cassazione.

10. Si impone il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P. Q. M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali

iltributo.it

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

