

#80.11.2021



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

# tributo

- › Il politico avvelena anche te, digli di smettere
- › Criticità del visto di conformità
- › La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e i recenti interventi giurisprudenziali sulla definizione di atti fraudolenti
- › Introduzione al gruppo IVA. Il recepimento dell'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE in Italia
- › Crisi di impresa - soglie di allerta, concordato preventivo e ristrutturazione debiti
- › La rilevanza della sentenza di assoluzione sull'accertamento eseguito in sede tributaria: la Corte di Cassazione apre alla natura vincolante, per il giudice civile, dell'accertamento in sede penale
- › Trasferimento di azienda e relativi crediti fiscali: non occorrono formalità ulteriori oltre quelle risultanti al registro delle imprese



#80.2021

## 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](http://www.iltributo.it) o scrivete a: [redazione@iltributo.it](mailto: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](http://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)



Il politico avvelena anche te, digli di smettere

....02

*di Paolo Soro*

## Approfondimento

Criticità del visto di conformità

....06

*di Maurizio Villani e Lucia Morciano*

La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e i recenti interventi giurisprudenziali sulla definizione di atti fraudolenti

....16

*di Rosaria Pelle e Vanessa Meriggi*

Introduzione al gruppo IVA. Il recepimento dell'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE in Italia

....21

*di Luca Mariotti*

Crisi di impresa - soglie di allerta, concordato preventivo e ristrutturazione debiti ....32

*di Luca Labano*

## Giurisprudenza - Commento

### Corte di Cassazione

*La rilevanza della sentenza di assoluzione sull'accertamento eseguito in sede tributaria: la Corte di Cassazione apre alla natura vincolante, per il giudice civile, dell'accertamento in sede penale* . . . . 45

(Corte di Cassazione, Sez. V, Ordinanza n. 25632 del 22 settembre 2021)

**commento di Bruno Andò**

*Trasferimento di azienda e relativi crediti fiscali: non occorrono formalità ulteriori oltre quelle risultanti al registro delle imprese* . . . . 51

(Corte di Cassazione, Ordinanza n. 28787 del 19 ottobre 2021)

**commento di Serena Salvadori**

## Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, Sez. V, Ordinanza n. 25632 del 22 settembre 2021

. . . . 56



Corte di Cassazione, Ordinanza n. 28787 del 19 ottobre 2021

. . . . 59

## Il Punto

### Il politico avvelena anche te, digli di smettere



di - Paolo Soro

Ogni qualvolta si riunisce il G20, i media sembrano improvvisamente ricordare quale sia il loro lavoro: informare l'opinione pubblica sui temi più importanti che, volenti o nolenti, coinvolgono tutti i Paesi. Seppure questa "cattiva abitudine" perdura giusto il tempo del *summit*, e seppure trattasi pur sempre di un'informazione che non ha ancora ricevuto la terza dose del vaccino contro il virus SARS-COV-Turlupinante, dobbiamo senz'altro rallegrarcene. Non che ora entriamo ebbri e frementi nel tempio della gioia; ma, come dire, meglio questo che una pedata sul didietro.

Cosa sta accadendo nel mondo?

In questa sede, tralascieremo di spararvi il solito pistolotto su "irrilevanti pinzillacchere" quali: riscaldamento globale, cambiamenti climatici, buco dell'ozono, effetto serra, e simili. Ciò per due imprescindibili motivi: punto primo, non siamo climatologi e preferiamo scrivere su materie di nostra competenza; punto secondo, se c'è ancora qualcuno che non ha davvero compreso la gravità (e soprattutto l'attualità) della situazione, beh, è meglio che continui a usare il telefonino per giocare a *Candy Crush*, poiché superare il primo livello di quel gioco è l'unico obiettivo cui può aspirare col cervello che si ritrova.

Da alcuni mesi è in atto una delle più gravi crisi economiche che il mondo abbia mai dovuto fronteggiare, con l'aggravante che sul ponte di comando i timonieri continuano a dare diuturne prove di incapacità. Siamo su una barca che incomincia a beccheggiare a causa dei primi marosi, antipasto del ciclone in arrivo, senza che nemmeno il nostromo abbia la benché minima idea di come si solcano le onde.

Per ora, qui da noi, nel Belpaese, si ode solo qualche flebile lamentela perché la luce, il gas o la benzina, continuano ad aumentare senza un'apparente valida ragione. In altri Paesi (esempio, Stati Uniti e Regno Unito) la situazione è già assai più pesante e si paventa un Natale in

sordina. Ma non gioite, Italiani: come il COVID ha colpito prima noi di altri, così l'attuale crisi sta colpendo prima altri, ma presto farà sentire i suoi effetti anche da noi.

È una crisi subdola; arriva silente e graduale un po' qui e un po' lì; non deriva dai soliti grandi fallimenti finanziari, ma da un'incapacità cronica generale dei mercati di tendere autonomamente al ricercare il punto di equilibrio tra domanda e offerta. Viviamo una situazione nella quale la "catena economica dell'approvvigionamento" (la c.d. "supply-chain") si è spezzata e non riesce a riaggiustarsi da sé, come di regola dovrebbe accadere in queste condizioni. In soldoni, l'offerta (per svariate ragioni) non riesce minimamente a far fronte alla domanda: ciò provoca naturalmente scarsità di beni di consumo e di prima necessità, inevitabile aumento dei prezzi e – udite, udite – carenza di manodopera (ma non ditelo a Landini).

Questa sottospecie di presidente che il popolo a stelle strisce si è scelto (a esser onesti, non è che avesse molte alternative), ha subito avuto il lampo di genio: contro l'intasamento dei porti, tutti i lavoratori portuali dovranno operare a ciclo continuo 24 ore su 24; peccato che di lavoratori non ce ne siano abbastanza... ops!

Ora, però, col G20, almeno si risolverà definitivamente il problema delle fonti finanziarie degli Stati (per gli impieghi c'è sempre tempo) con una delle più grandi "vittorie" storiche che il fisco internazionale ricordi (cosa che in confronto il vecchio Pirro è un pivellino): la *minimum tax* per le multinazionali. Dopo aver abbondantemente vomitato, ci viene da ridere, pensando alle battaglie politiche italiane pro e contro condono. Cari concittadini, questi signori stanno affermando al mondo intero, tutti insieme allegramente, che le multinazionali possono pagare a conti fatti nella sostanza circa il 5% di tasse; che si arrendono per manifesta inferiorità di fronte ai maggiori evasori della storia; e non c'è nessuno che si prenda la briga di espettorare loro in faccia un bel chilogrammo di catarro color verdastro, magari condito con della genuina materia marrone. E lo annunciano pure come una vittoria... va be che sentir dire a un politico che è stato sconfitto... campa cavallo!

Alla stessa stregua, in ogni dove, i politici vanno in TV belli tronfi a raccontarci che stanno sconfiggendo la pandemia, che l'economia ormai è ripartita, etc., etc. Non si è ben compreso se sia una gara per chi si vuole aggiudicare il premio "bufala d'oro del secolo". Da un punto di vista sanitario, francamente non azzardiamo alcunché; ma in ottica economica, le conseguenze negative originate dal COVID stanno arrivando proprio ora.

Certo, il PIL è cresciuto (e vivaddio, eravamo praticamente a "zero"); ma se i mercati mondiali non girano, se i trasporti non funzionano e mancano addirittura i container, se la crisi energetica spara ai massimi i prezzi degli idrocarburi, se la difficoltà di reperire le quantità richieste di materie prime (dall'acciaio al caffè) porta a uno sconsiderato aumento di costi e a una diminuzione della produzione, se computer e telefonini scarseggiano perché c'è carenza di microchip, se persino la carta sta diventando merce rara, a cosa serve avere delle riserve finanziarie per comprare (cosa?) che non possono essere correttamente immesse nel mercato?

All'inizio del 2020 (almeno, questa è la data ufficiale), il COVID è abusivamente entrato nelle nostre case. I politici (da buoni politici, *rectius* comandanti incapaci) si sono affrettati a cercare le risorse per accontentare il popolo in *lockdown*: un'elemosina qui, un contentino ai sindacati con la nuova CIG, un rinvio di qualche imposta (tanto dopo me le ripaghi tutte insieme con gli interessi), etc.

Sinceramente, non capiamo: se ti prende un improvviso mal di pancia causato da dissenteria, prendi una medicina per non sentire il dolore alla pancia, o ne prendi una che ti curi la malattia?

Aniché pensare a immettere risorse per mantenere e magari favorire le funzionalità del motore economico che sarebbe stato inevitabilmente compromesso dalla pandemia (non ci voleva Nostradamus per prevederlo), hanno omaggiato con cassa integrazione a pioggia anche settori che, semmai, si stavano arricchendo a seguito del COVID.

In preda al solito *delirium electoralis* (incurabile morbo che colpisce tutti i politici del mondo), questi contemporanei “capitani coraggiosi” da sempre si preoccupano solo del loro giardinetto odierno, perché tanto del doman non v’è certezza.

E non è mica vero. Finché ci sarà gente come loro a comandare, la certezza c’è, eccome: la certezza di mandare tutto a carte 48!

## 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](http://www.softwaregb.it)

06-97626328



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



## Criticità del visto di conformità

di - Maurizio Villani e Lucia Morciano

*Avvocati tributaristi*

---

### **1. Normativa visto di conformità (art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997)**

Il visto di conformità, introdotto dall'**art. 35 del D.Lgs. n. 241 del 1997**, rappresenta un controllo formale svolto dal professionista, consistente in un'attestazione circa la conformità della dichiarazione dei redditi alla documentazione o alle scritture contabili.

Predetto visto consente di effettuare un controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie; precisamente, con l'apposizione del visto di conformità, il professionista attesta la veridicità e la coincidenza dei dati risultanti dalle dichiarazioni con la documentazione e le scritture contabili.

Piu nel dettaglio, il visto di conformità:

- ✓ garantisce ai contribuenti il corretto adempimento di alcuni obblighi tributari;
- ✓ permette all'Agenzia delle Entrate di selezionare i controlli;
- ✓ contrasta il fenomeno delle compensazioni di crediti inesistenti;
- ✓ semplifica le procedure legate sulla richiesta dei rimborsi IVA.

Il visto di conformità è apposto dal professionista con l'indicazione del suo codice fiscale e la firma negli appositi spazi dei modelli della dichiarazione.

**2. Corte di Cassazione ordinanza n. 30131/2021: non si applica l'esimente ex art. 6, co. 3 D.lgs n.472/1997 in caso di apposizione del visto di conformità da parte di soggetto non abilitato.**

**2.1. Il principio di diritto**

La Corte di Cassazione con ordinanza n. **30131 del 26 ottobre 2021**, accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, ha confermato l'avviso di irrogazione delle sanzioni, ritenendo che non si applica l'esimente di cui all'art. 6, comma 3 del D.lgs n. 472/1997 per sanzioni derivanti da violazione di obblighi formali, quale l'avvenuta presentazione di dichiarazione munita di visto di conformità apposta da soggetto non abilitato da cui derivi l'indebita compensazione di crediti non spettanti. Ciò anche nell'ipotesi in cui la società abbia denunciato per esercizio abusivo della professione l'intermediario che la assisteva da tanti anni.

**2.2. Il caso**

Il contribuente ha proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano avverso l'atto di recupero degli interessi e di irrogazione di sanzioni ai sensi dell'art. 13 D.lgs n.472/1992 in relazione alle compensazioni di crediti IVA, muniti di visto di conformità rilasciato da soggetto non abilitato.

La CTP ha accolto il ricorso. Successivamente predetta sentenza dei giudici di prime cure è stata impugnata dall'Agenzia delle Entrate e, a seguito di tale atto di gravame, la CTR Lombardia rigettava l'appello ritenendo sussistenti i presupposti dell'esimente di cui all'**art.6 del D.lgs n.**

**472/1997**, in quanto il contribuente aveva confidato, in buona fede, sulla correttezza dell'operato del proprio consulente che da anni lo assisteva provvedendo-venuto a conoscenza della mancata abilitazione del professionista a svolgere le attività di apposizione del visto di conformità- a denunciarlo per i reati di truffa e abusivo esercizio di professione.

Avverso la sentenza dei giudici di secondo grado, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione rilevando, in particolare, la violazione e falsa applicazione dell'art.6 D.lgs n.472/1997, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto, contrariamente a quanto deciso dalla CTR, non sussistevano le condizioni dell'esimente prevista dalla citata norma per due ragioni.

A riguardo, l'Ufficio ha evidenziato che, in primo luogo, la società contribuente non aveva presentato immediatamente la denuncia nei confronti del professionista; in secondo luogo, la società contribuente nell'affidare l'incarico al professionista, non aveva diligentemente verificato il possesso da parte dell'esperto dell'abilitazione a rilasciare il visto di conformità.

La Corte di Cassazione ha accolto il ricorso per le ragioni esposte nel paragrafo seguente.

**2.3. La motivazione della sentenza**

Prima di enunciare il principio ermeneutico a cui è giunta la Suprema Corte di Cassazione, appare opportuno dare contezza dell'iter logico seguito dal Collegio di legittimità.

In via preliminare, i giudici di legittimità hanno inquadrato il dato normativo relativo al visto di conformità.

Più nel dettaglio, la Corte di Cassazione ha sottolineato che il D.L. n. 78 del 2009, art. 10, comma 1, lettera a), n. 7, così dispone: *“ i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti relativi all’imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 10.000 Euro annui, hanno l’obbligo di richiedere l’apposizione del visto di conformità di cui al Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, articolo 35, comma 1, lettera a), da parte dei soggetti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, articolo 3, comma 3, lettera a), relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito”; a sua volta il Decreto Legge citato, richiamato articolo 35, stabilisce che “Il responsabile dell’assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all’articolo 32, comma 1, lettera a), b) e c), su richiesta del contribuente: a) rilascia un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dal centro, alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile; b) assevera che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati all’amministrazione finanziaria e rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore corrispondono a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra documentazione idonea.”.*

Invece, l’art.6, comma 3 del D.lgs n.472/1997, così enuncia: *“Il contribuente, il sostituto e il responsabile d’imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all’autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi”.*

Quest’ultima norma va coordinata con l’art.5 del D.lgs n.472/1997, la cui prima parte (nella formulazione applicabile *ratione temporis*) prevedeva quanto

*segue: “Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa”.*

Dopo tale dovuta premessa normativa, il Collegio di legittimità ha evidenziato che secondo l’orientamento pacifico della Suprema Corte *“ il rapporto tra le due disposizioni va risolto nel modo che segue: l’articolo 5, comma 1, riguarda, in generale, l’elemento soggettivo della condotta sanzionabile, la quale deve essere cosciente e volontaria, nonché colpevole, cioè posta in essere con dolo o, quanto meno, con negligenza; l’esimente di cui all’articolo 6, comma 3, presuppone l’elemento soggettivo così come individuato dall’articolo 5, comma 1, e delimita la condotta sanzionabile in conseguenza della violazione di obblighi tributari non formali”* <sup>(1)</sup>.

L’applicazione dell’esimente di cui alla disposizione richiamata è, pertanto, limitata all’inadempimento degli obblighi riconnessi al mancato pagamento del tributo, sono quindi esclusi dal campo di applicazione della causa di non colpevolezza gli obblighi solo formali.

Sulla scorta di tale orientamento giurisprudenziale, i giudici di legittimità hanno concluso che *“La CTR ha malgovernato il suesposto principio in quanto ha applicato la menzionata esimente a violazioni che non concernono il mancato pagamento dei tributi (del resto, l’Ufficio non ha comminato sanzioni per l’omesso versamento d’imposta), ma che sono riconnesse a violazioni di natura formale (dichiarazioni munite di visto di conformità apposto da soggetto non limitato)”.*

In senso conforme al principio enunciato

1 Cass. n. 28359/2018 e 27273/2019.

dalla recentissima ordinanza in commento (n. 30131/2021), si erano già espressi i giudici di legittimità nelle ordinanze n.28359 del 7 novembre 2018 e n. 27273 del 24 ottobre 2019.

In particolare, nell'ordinanza **n.28359 del 7 novembre 2018**, in un caso analogo a quello oggetto d'esame dell'ordinanza **n.30131/2021**, la Suprema Corte di Cassazione ha enunciato il seguente principio di diritto, ovvero: *"in tema di sanzioni tributarie, l'esimente prevista dal Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 6, comma 3, si applica in caso di inadempimento al pagamento di un tributo - e, dunque, escluse le violazioni solo formali - imputabile unicamente alla condotta di un soggetto terzo (normalmente l'intermediario cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di provvedere ai pagamenti), purchè il contribuente abbia adempiuto all'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria e non abbia tenuto una condotta colpevole ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del citato D.Lgs., nemmeno sotto il profilo della semplice culpa in vigilando"*.

Alla base di tale assunto ha posto il seguente iter logico, ossia che la CTR avesse errato nel ritenere inapplicabili le sanzioni sul presupposto che la società avrebbe comprovato l'inadempimento dell'intermediario all'incarico affidatogli, facendo mal governo dell'enunciato principio di diritto.

Precisamente, l'esimente dell'art.6, comma 3 del D.lgs n.472/1997 non può trovare applicazione, in quanto: a) le violazioni contestate non concernono il mancato pagamento dei tributi (del resto, l'Ufficio non ha comminato sanzioni per l'omesso versamento d'imposta), ma sono unicamente riconnesse a violazioni

di natura formale (omesse dichiarazioni e omessa emissione e registrazione delle fatture); b) il comportamento incolpevole della società contribuente non può essere escluso dalla semplice condanna penale dell'intermediario, atteso che quest'ultima non elide di per sé ogni profilo di negligenza (anche con riferimento controllo dell'attività dell'intermediario), non avendo la società allegato di avere svolto atti concreti diretti a controllare l'esecuzione della prestazione del professionista <sup>(2)</sup>.

Dello stesso avviso sono stati i giudici di legittimità nell'ordinanza **n.27273 del 24 ottobre 2019** che, sempre in relazione a un caso analogo a quello *de quo*, hanno precisato che l'art. 6 comma 3, D.lgs n.472/1997 va coordinato con l'art. 5, comma 1 D.lgs n.472/1997, la cui prima parte così enuncia: *"Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa"*.

Peraltro, la Corte di Cassazione ha evidenziato che secondo la giurisprudenza di legittimità <sup>(3)</sup>, il rapporto tra le due disposizioni va risolto nel seguente modo: *"l'articolo 5, comma 1, riguarda, in generale, l'elemento soggettivo della condotta sanzionabile, la quale deve essere cosciente e volontaria, nonche' colpevole, cioe' posta in essere con dolo o, quanto meno, con negligenza; l'esimente di cui all'articolo 6, comma 3, presuppone l'elemento soggettivo così come individuato dall'articolo 5, comma 1, e delimita la condotta sanzionabile in conseguenza della violazione di obblighi tributari non formali"*.

2 Cfr. Cass. n. 12472 del 21/05/2010; Cass. n. 1198 del 23/01/2004.

3 Cass. n. 28359 del 07/11/2018.

Alla luce di tanto, l'applicazione dell'esimente *de qua* implica pertanto:

a) l'inadempimento degli obblighi riconnessi al mancato pagamento del tributo, esclusi pertanto gli obblighi solo formali;

b) l'imputabilità di tale inadempimento ad un soggetto terzo (normalmente l'intermediario incaricato), estraneo alla compagine sociale del contribuente <sup>(4)</sup>;

c) l'adempimento, da parte del contribuente, di un obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria nei confronti dell'intermediario, cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di effettuare i pagamenti;

d) l'insussistenza del dolo o della negligenza del contribuente nell'inadempimento, nemmeno sotto il profilo della *culpa in vigilando*, dovendo l'inadempimento medesimo essere imputabile in via esclusiva all'intermediario.

Per di più, l'assenza di colpa, anche *in vigilando*, in capo al contribuente ai fini dell'applicazione dell'esimente in questione, è sottolineata anche da numerosi arresti giurisprudenziali della Suprema Corte <sup>(5)</sup>.

Proprio in relazione alla *culpa in vigilando*, la citata ordinanza (**Cass.n.27273 del 24 ottobre 2019**), ha affermato che i giudici di seconde cure hanno espressamente ritenuto la colpevolezza della società, poiché quest'ultima avrebbe dovuto e potuto vigilare sull'esatto adempimento dell'obbligazione da parte del professionista incaricato per la compilazione e l'inoltro

della dichiarazione telematica.

A fronte di tale rilievo la società contribuente, di converso, si era limitata ad eccepire che il professionista incaricato era stato perseguito penalmente per il suo comportamento illecito, ma non aveva allegato alcun elemento indiziario, anche ricavabile dal menzionato procedimento, dal quale potesse evincersi che la condotta fraudolenta del professionista avesse potuto, in concreto, escludere la propria colpevolezza.

### 3. Il visto di conformità nel *Superbonus*

#### 3.1. Premessa

Il Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazione dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (c.d. Decreto "Rilancio"), nell'ambito delle misure di sostegno all'economia previste per fronteggiare le difficoltà economiche e finanziarie connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, con l'articolo 119 ha incrementato al 110% l'aliquota di detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, per specifici interventi di efficientamento energetico o di riduzione del rischio sismico degli edifici (c.d. *Superbonus*).

La legge di bilancio 2022, all'art. 9 del Titolo III "*Crescita e investimenti*" del Capo I "*Misure per la crescita e il sostegno alle imprese*", ha introdotto delle novità e delle proroghe al *superbonus* e ai vari bonus edilizi.

Per quanto riguarda le proroghe del *superbonus*, la legge Bilancio 2022 ha previsto:

- ✓ la proroga fino al 31 dicembre 2022

4 Cass. n. 20113 del 16/11/2012.

5 Cass. n. 25580 del 18/12/2015; Cass. n. 11832 del 09/06/2016; Cass. n. 6930 del 17/03/2017; Cass. n. 19422 del 20/07/2018.

per usufruire dello sconto in fattura e della cessione del credito

- solo per i proprietari di prime case unifamiliari con un tetto ISEE di 25 mila euro;
- per gli interventi effettuati dalle persone fisiche per i quali, alla data del 30 settembre 2021 risulta effettuata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA);
- per interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici per cui risultino avviate le relative formalità amministrative per l'acquisizione del titolo abilitativo;

✓ per i restanti casi di *superbonus* la data di scadenza è stata prorogata al **31 dicembre 2025**.

Invece, la proroga della scadenza al **31 dicembre 2024** per usufruire della cessione del credito e dello sconto in fattura, riguarda i seguenti bonus edilizi:

- ✓ bonus ristrutturazione
- ✓ ecobonus tradizionale
- ✓ sismabonus
- ✓ installazione di impianti fotovoltaici
- ✓ colonnine per la ricarica di veicoli elettrici.

Per quanto riguarda il bonus facciate la legge bilancio 2022 ha confermato fino alla fine del prossimo anno il bonus facciate (ex art. 1, commi da 219 a 223, della legge di Bilancio 2020), ma ha ridotto notevolmente l'aliquota della detrazione. Invece, per le spese sostenute nel 2022, la misura dello sconto (IRPEF/IRES) sarà al 60% (fino al 31 dicembre 2021, la misura è invece del 90%).

Di converso, per quanto attiene la

detrazione relativa al *Superbonus* comincerà a calare dopo il 2023: sarà del 70% per le spese sostenute nell'anno 2024 e del 65% per quelle sostenute nel 2025.

In ultimo, giova segnalare che è stato approvato anche un decreto legge per combattere le frodi nel *superbonus*, che ha ampliato il novero dei casi in cui è previsto il visto di conformità, di cui daremo contezza nei paragrafi successivi.

### 3.2. Normativa di riferimento

Nella sua originaria formulazione, il **comma 11 dell'art. 119 del D.L. n.34/2020**, convertito con modificazioni dalla L. 17 luglio 2020, n. 77 (c.d. Decreto Rilancio) così disciplinava: *“Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997”*.

Il citato comma 11 dell'art.119 ha subito delle modifiche a seguito dell'emanazione del **D.L.n.157 dell'11 novembre 2021**, rubricato *“Misure urgenti per il contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche”*, prevedendo la seguente nuova formulazione: *“Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, nonché in caso di utilizzo della detrazione nella*

**dichiarazione dei redditi, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997. In caso di dichiarazione presentata direttamente dal contribuente all'Agenzia delle entrate, ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, il contribuente, il quale intenda utilizzare la detrazione nella dichiarazione dei redditi, non è tenuto a richiedere il predetto visto di conformità".**

Dal nuovo dato normativo emerge che è stato ampliato il visto di conformità anche nel caso in cui il contribuente decida di utilizzare il **110%** direttamente in dichiarazione nella forma tradizionale della detrazione d'imposta.

Di converso, viene meno tale obbligo formale se si presenta la precompilata o se si presenta la dichiarazione tramite sostituto d'imposta.

Pertanto, in ossequio a tale disposizione normativa, è indispensabile oggi il visto di conformità non solo quando il contribuente opti per la cessione del credito o per lo sconto in fattura-da apporre da parte di uno dei soggetti abilitati sull'apposita comunicazione da inviare all'Agenzia delle Entrate denominata "comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti

fotovoltaici e colonnine di ricarica"-ma anche quando voglia avvalersi del 100% in dichiarazione con detrazione d'imposta.

Più nel dettaglio, **il visto di conformità**, previsto per la cessione del credito d'imposta o lo sconto fattura e, ora, altresì, per la detrazione d'imposta, in caso d'interventi che danno diritto al *Superbonus*, **è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241** (c.d. "visto leggero"), ossia della disciplina in materia di visto di conformità sulle dichiarazioni fiscali (per maggior chiarezza si rimanda al paragrafo 1 del presente contributo).

Come è ben noto, tale tipologia di visto, comporta il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta e lo scomputo delle ritenute d'acconto.

Pertanto, come già analizzato innanzi, **l'apposizione del visto si profila un'attività di controllo formale e non di merito svolta dal professionista o dal responsabile del centro di assistenza fiscale incaricato**, finalizzato ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute e nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni.

Il visto di conformità può essere rilasciato soltanto dai soggetti indicati nell'articolo 3, comma 3, lettere a) e b) del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ovvero da:

- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consulenti del lavoro;
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria,

artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;

- i responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 dello stesso d.lgs. n. 241/1997.

Alla luce di tale dato normativo, ne discende che il visto di conformità nel *Superbonus* attesta, in virtù della documentazione prodotta dal contribuente afferente all'intervento, la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta.

**Per tale ragione, i soggetti che rilasciano il visto di conformità devono anche verificare la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai tecnici incaricati, in quanto obbligatorie.**

A questo punto, giova sottolineare che le verifiche da effettuare da parte dei soggetti abilitati, seppure non riguardano i dati esposti nelle dichiarazioni fiscali, si risolvono anche in questo caso in un mero controllo formale di tipo documentale, analogo a quello effettuato sulla documentazione prodotta dal contribuente ai fini del rilascio del visto di conformità sul Modello 730.

### **3.3 Controlli Agenzia delle Entrate**

Il D.L. n.157/2021, rubricato "*Misure urgenti per il contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche*" ha previsto due novità in tema di controlli effettuati dall'Agenzia delle Entrate, ossia:

- l'introduzione delle misure di contrasto alle frodi in materia di cessione dei crediti, con rafforzamento dei controlli preventivi (art. 2);

- i controlli dell'Agenzia delle Entrate con riferimento alle agevolazioni fiscali ed economiche erogate nel settore edilizio, nonché alle agevolazioni e ai contributi a fondo perduto (art. 3).

In merito all'art. 2 del D.L.n.157/2021, giova premettere che gli artt. 121 e 122 del D.L. n. 34/2020 dispongono che il beneficiario possa, in alternativa all'utilizzo diretto della detrazione oppure del credito d'imposta, optare per la cessione del credito oppure anche per lo sconto in fattura.

Il beneficiario per poter esercitare il diritto d'opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura deve inviare, anche mediante un intermediario, un'apposita comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate dell'avvenuta cessione del credito e che il cessionario confermi l'accettazione del credito stesso su un'apposita piattaforma resa disponibile dall'Agenzia delle Entrate.

Tanto chiarito, si evidenzia che **con l'art. 2, D.L. n. 157/2021 il legislatore ha inserito il nuovo art. 122-bis all'interno del D.L. n. 34/2020 che prevede l'introduzione di misure di contrasto alle frodi in materia di cessioni dei crediti ed il contestuale rafforzamento dei controlli.**

Al comma 1 dell'art. 122-bis del D.L.n. 34/2020 è stata prevista la possibilità da parte dell'Ufficio di sospendere, entro cinque giorni lavorativi dall'invio della comunicazione dell'avvenuta cessione del credito, per un periodo non superiore a trenta giorni, gli effetti delle comunicazioni delle cessioni, anche successive alla prima, e delle opzioni inviate alla stessa Agenzia ai sensi degli articoli 121 e 122 che presentano profili di rischio, ai fini del relativo controllo preventivo.

Tali profili di rischio sono individuati utilizzando criteri relativi alla diversa tipologia dei crediti ceduti e riferiti:

a) alla coerenza e alla regolarità dei dati indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni di cui al presente comma con i dati presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria;

b) ai dati afferenti ai crediti oggetto di cessione e ai soggetti che intervengono nelle operazioni cui detti crediti sono correlati, sulla base delle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria;

c) ad analoghe cessioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni di cui al presente comma.

Nel caso in cui all'esito del controllo:

- ✓ risultano confermati i rischi, la comunicazione si considera non effettuata e l'esito del controllo è comunicato al soggetto che ha trasmesso la comunicazione;
- ✓ i rischi non risultano confermati, ovvero decorso il periodo di sospensione degli effetti della comunicazione, quest'ultima produce gli effetti previsti dalle disposizioni di riferimento.

Ad ogni modo, l'Amministrazione Finanziaria procederà al controllo nei termini di legge di tutti i crediti relativi alle cessioni per le quali la comunicazione si considera non avvenuta <sup>(6)</sup>.

Un'altra novità introdotta dall'art. 3 del D.L.n.157/2021 è inerente ai controlli che effettua l'Agenzia delle Entrate; predetto articolo rende più tempestiva ed efficace l'attività di accertamento e di recupero delle imposte, dei tributi, importi e contributi.

Più nel dettaglio, l'Agenzia delle Entrate,

in riferimento alle agevolazioni percepite ai sensi degli articoli 25, 121 e 122 del D.L. n. 34/2020 (contributi a fondo perduto; utilizzo diretto della detrazione o del credito d'imposta, sconto in fattura), esercita i poteri previsti in materie di imposte dirette e Iva (art. 31 ss D.P.R. n.600/1973 e art.51 ss D.P.R.n.633/1972) e dell'atto di recupero previsto dall'art. 1, commi 421 e 422, della L. n. 311/2004.

Inoltre, l'atto di recupero è notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

E ancora, l'applicazione degli interessi e delle sanzioni, farà riferimento al momento di recupero degli importi.

In ultimo, in riferimento alle fattispecie descritte, la competenza dell'accertamento è riservata all'Agenzia delle Entrate. Sarà competente l'ufficio in ragione del domicilio fiscale. In caso di indeterminabilità, tale competenza verrà attribuita ad una articolazione della medesima Agenzia da individuarsi con provvedimento direttoriale.

#### 4. Conclusioni

A seguito del citato *excursus* normativo riguardante l'apposizione del visto di conformità nelle dichiarazioni fiscali e nel *Superbonus* e l'analisi dell'ordinanza n. 30131/2021 della Suprema Corte, emerge la necessità di un intervento chiarificatore del Legislatore in riferimento all'applicazione dell'esimente ex art. 6, comma 3 D.lgs n.472/1997 in caso di apposizione del visto di conformità, sia nel caso di dichiarazioni fiscali che di *Superbonus*.

In particolare, per quanto attiene il *Superbonus*, **giòva sottolineare che le verifiche da effettuare da parte dei**

6 Ex art.122-bis, secondo periodo comma 2.

**soggetti abilitati, seppure non riguardanti i dati esposti nelle dichiarazioni fiscali, consistono, anche in questo caso, in un mero controllo formale di tipo documentale, parimenti a quello effettuato sulla documentazione prodotta dal contribuente ai fini del rilascio del visto di conformità sul Modello 730.**

Alla luce di tali considerazioni, appare evidente la necessità, anche nel caso del *Superbonus*, di un intervento del legislatore che possa disciplinare l'ipotesi di apposizione del visto di conformità da

parte di soggetto non abilitato.

Nonostante l'intervento del legislatore con il D.L. n. 157/2021-che ha rafforzato i controlli preventivi e successivi dell'Agenzia delle Entrate – tuttavia, non è stata disciplinata l'ipotesi dell'apposizione del visto di conformità da parte del soggetto non abilitato e le relative conseguenze fiscali.

Si auspica, pertanto, un intervento sollecito del legislatore che possa finalmente porre il contribuente in una posizione di parità di trattamento rispetto al Fisco.



## La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e i recenti interventi giurisprudenziali sulla definizione di atti fraudolenti

di - Rosaria Pelle e Vanessa Meriggi

*Avvocati penalisti*

---

L'art. 11 D.Lvo 10 marzo 2000 n. 74, rubricato "**Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte**" al primo comma punisce con la reclusione da sei mesi a quattro anni "*chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni*".

Al secondo comma, invece, prevede il c.d. "falso nella transazione fiscale" e punisce

con la reclusione sempre da sei mesi a quattro anni "*chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni*".

Non si tratta di reato comune, sebbene vi sia il richiamo in entrambi i commi del pronome indefinito "*chiunque*", ma di un reato "proprio" in quanto il soggetto attivo è esclusivamente colui che è già un contribuente debitore d'imposta. Si tratta

dei soggetti passivi IRPEF <sup>(1)</sup>, IRES <sup>(2)</sup> ed IVA <sup>(3)</sup>, con la precisazione che nel caso di società o enti <sup>(4)</sup> la qualifica si riferisce a chi agisce quale amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche; infine, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base azionaria, anche il soggetto coobbligato per debito IRES maturato dalla Società stessa <sup>(5)</sup>.

Inoltre, il "falso in transazione fiscale" è configurato come un *reato proprio a soggettività allargata*, perché l'autore del reato può essere anche persona diversa dal debitore, considerando che la norma prescrive che la condotta sia realizzata "al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi". Tale disposizione presuppone, infatti, l'instaurazione di procedure di accordo di ristrutturazione dei debiti o di concordato e si caratterizza, pertanto, per una ristretta soggettività attiva, identificabile nell'imprenditore o amministratore dell'impresa in crisi, tenuto a sottoscrivere la proposta transattiva.

Il bene giuridico tutelato dalla norma è il corretto funzionamento della procedura di riscossione coattiva in relazione al diritto di credito dell'Erario. È importante, però, sottolineare che per la giurisprudenza maggioritaria, l'oggetto giuridico del reato *de quo* non è il diritto di credito dell'Erario, bensì la garanzia generica data dai beni dell'obbligato intesa quale capienza patrimoniale nell'interesse del creditore erariale. Per la Suprema Corte, infatti, <sup>(6)</sup> "il bene giuridico protetto dalla norma è individuato nella garanzia generica patrimoniale offerta al Fisco dai beni dell'obbligato, tenuto conto che il debitore, ex art 2740 c.c. risponde dell'adempimento

delle proprie obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri"; diminuzione della garanzia patrimoniale generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale che può essere anche solo parziale <sup>(7)</sup>.

Il delitto di "Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte" è un **reato di pericolo concreto** in quanto la condotta non solo deve essere idonea alla lesione dell'oggetto di tutela, ma deve essere diretta a realizzare la sottrazione al pagamento di imposte, che costituisce il "concreto" danno erariale. Non essendo una fattispecie di danno, non richiede che l'atto fraudolento abbia reso inefficace l'esecuzione esattoriale, anche solo in parte, essendo sufficiente la mera idoneità della condotta a tale scopo intesa.

Il reato del delitto *de quo* è quella, quindi, di evitare che il contribuente si sottragga al dovere di concorrere alle spese pubbliche creando una situazione di apparenza, attraverso l'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri o gli altrui beni, idonea a pregiudicare secondo un giudizio *ex ante* l'attività recuperatoria dell'amministrazione finanziaria <sup>(8)</sup>.

Caratterizza la fattispecie in esame il dolo specifico in quanto il fine della condotta è quello di rendere inefficace, per sé o per altri, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva ovvero di ottenere un pagamento inferiore delle somme complessivamente dovute. Sul punto, la Suprema Corte, pur riconoscendo che il delitto in questione sia configurabile anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, intervenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori <sup>(9)</sup>, ha però riconosciuto, in tale circostanza, l'oggettiva difficoltà a provare

1 Art 2 TUIR.

2 Art. 73 TUIR.

3 Artt. 1, 4, 5, 6, 7 D.P.R. n. 633/1972.

4 Art.1, lett. e del D. Lvo. n. 74/2000.

5 Cass. Pen., Sez. III, 04.03.2016 n. 9154.

6 Cass. Pen., Sez. III, 16.05.2012, n. 25677.

7 Cass. Pen., Sez. III, 16.12.2015 n. 6798.

8 In tal senso, Cass. Pen., Sez. III, 27.2.2014, n. 22910; Cass. Pen., Sez. III, 11.5.2016, n. 25853 e Cass. Pen., Sez. III, 24.2.2016, n. 13233.

9 Cass. Pen., Sez. III, 18.05.2011, n. 36290, Cass. Pen., Sez. III, 20.01.2011 n. 3011.

l'elemento soggettivo. Infatti, in ipotesi di pagamento del debito erariale, ai fini della configurabilità del delitto di cui all'art 11 D. Lvo n. 74/2000, per la Corte di legittimità risulta difficile di fatto che possa essere ipotizzata suddetta fattispecie e quanto più provato l'elemento soggettivo del reato in questione, caratterizzato, come detto, dalla finalizzazione della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione.

Purtuttavia, nella formulazione attuale, non costituisce presupposto della condotta l'inizio dell'effettiva esecuzione esattoriale né che la pretesa al pagamento della maggiore imposta sia stata formalizzata. In tal senso, per l'orientamento maggioritario di legittimità, non rileva l'avvenuta emissione in tutto o in parte delle cartelle esattoriali, ma è richiesta solo l'esistenza di un credito erariale relativo, per il capitale e/o interessi o sanzioni, ad imposte sui redditi o sul valore aggiunto, suscettibile di essere azionato coattivamente<sup>(10)</sup>. Questo perchè, come correttamente osservato da una parte della dottrina<sup>(11)</sup>, qualora la punibilità presupponesse l'avvio di una formale procedura di recupero, resterebbero escluse le condotte di quei contribuenti più furbi che potrebbero così avere il tempo di sottrarre al Fisco parte dei propri beni rimanendo di fatto esenti da conseguenze penali. Ma, di più, la giurisprudenza di legittimità si è spinta con alcune pronunce (anche se non maggioritarie) fino al punto di attribuire rilevanza penale a comportamenti sorti anteriormente al debito di imposta<sup>(12)</sup>, atteso che la fattispecie *de qua* non

richiede in maniera esplicita che il debito tributario sia preesistente alla condotta.

Senza considerare che la sorte della pretesa erariale non incide sulla configurabilità del reato, poichè l'intervenuto annullamento dell'avviso di accertamento in sede tributaria non esclude il *fumus* del reato<sup>(13)</sup>. In tal senso, è consolidato l'orientamento per cui il giudice penale possa anche calcolare autonomamente il debito erariale e gli interessi, senza dover attendere l'accertamento tributario.

Ma veniamo ad analizzare nello specifico la condotta descritta al primo comma della norma in esame (atteso l'applicazione soggettivamente più limitata nella pratica della suindicata fattispecie di falso nella transazione fiscale), consistente nell'alienare simulatamente o nel compiere altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni (quindi un'attività di materiale sottrazione di disponibilità).

In particolare, l'"alienazione simulata", si configura ogni volta vi sia un trasferimento simulato del diritto di proprietà (vendita, permuta, conferimento di società) a qualunque titolo, anche gratuito. Inoltre, mutuandone la definizione dal campo civilistico, l'alienazione, finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale, può dare vita ad una simulazione assoluta quando lo schema negoziale non corrisponde assolutamente all'effettiva volontà dei contraenti. ovvero ad una simulazione relativa, qualora corrisponda ad essa solo in parte.

Veniamo poi nello specifico alla definizione di "*atto fraudolento*" e alla sua interpretazione giurisprudenziale degli ultimi anni. Infatti, a fronte dell'eccessiva genericità del testo normativo, la

10 Cass. Pen. Sez. III, 23.12.2020, n. 37178.

11 Martini, "Reati in materia di finanze e tributi", in "Trattato di diritto penale", a cura di Grosso Padovani e Pagliaro, Edizione Giuffrè 2010, p.558.

12 In tal senso Cass. Pen., Sez. III, 01.04.2016 n. 13233, che parla di "*anticipazione della soglia di rilevanza penale della condotta collocata in un momento in cui l'obbligazione tributaria può non essere ancora sorta*".

13 Cass. Pen, Sez. III, 09.04.2013, n. 39079.

Suprema Corte ne ha fornito, talvolta, un'interpretazione estremamente estensiva.

Nello specifico, il Giudice di legittimità in una recente pronuncia ha precisato che per "*atto fraudolento*" debba intendersi qualsiasi atto idoneo a rappresentare a terzi una realtà non corrispondente al vero (quale la riduzione del patrimonio del debitore), mettendo a repentaglio, o, comunque, ostacolando, l'azione di recupero da parte dell'Erario <sup>(14)</sup>.

Gli "atti fraudolenti" devono, pertanto, concretizzarsi nell'attitudine a realizzare il depauperamento **apparente** del contribuente debitore, rappresentando falsamente la consistenza del suo patrimonio e, dunque, la garanzia che esso costituisce per l'Erario. In buona sostanza, a seguito della condotta tenuta dall'agente è necessario che il bene, in relazione al quale sono stati compiuti gli atti fraudolenti, sembri all'Erario effettivamente uscito dal suo patrimonio.

Inoltre, secondo un orientamento giurisprudenziale ormai maggioritario, per "*atti fraudolenti*" "*devono ritenersi tali tutti quegli atti che, **quandanche formalmente leciti**, siano, tuttavia, connotati da elementi di inganno o di artifici, dovendosi cioè ravvisare l'esistenza di uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione*" <sup>(15)</sup>.

Cosicché la giurisprudenza di legittimità negli anni ha riconosciuto integrato il reato in questione in ipotesi di normale pianificazione societaria o patrimoniale,

così come ad esempio in ipotesi di costituzione di un fondo patrimoniale <sup>(16)</sup>, di cessione simulata dell'avviamento commerciale <sup>(17)</sup>, di cessione di immobili e quote sociali alla convivente da parte di un commercialista <sup>(18)</sup>, di pluralità di trasferimenti immobiliari <sup>(19)</sup>, di costituzione di un fondo patrimoniale **ex articolo 167 c.c.** <sup>(20)</sup>, di vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di "sale and lease back" <sup>(21)</sup>, della messa in atto da parte degli amministratori di più operazioni di cessioni di aziende e di scissioni societarie finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili <sup>(22)</sup> oppure di atti disposizioni del patrimonio, quali costituzione di servitù, diritti reali di godimento, concessione di locazione e ricognizione di debito.

In riferimento alla materia societaria, interessante, ad avviso di chi scrive, una recente sentenza della Suprema Corte che ha ritenuto configurato il reato in questione anche quando la cessione di ramo di azienda è, in realtà, la cessione dell'intera azienda <sup>(23)</sup>.

Alla luce della summenziata giurisprudenza di legittimità, ad avviso di chi scrive, sussiste la possibilità di un eccessivo ampliamento dell'ambito applicativo del reato *de quo*, essendo, invece, necessario individuare quel *quid pluris* nella condotta dell'agente che caratterizzi la natura ingannatoria o fraudolenta degli atti.

In *primis*, è utile evidenziare che la

14 Cass. Pen., Sez. III, 11.05.2020 n. 14217, Cass. Pen, Sez. III, 05.07.2016- 20.01.2017 n. 3011.

15 Cass. Pen., Sez. III, 13.06.2019 n. 31335, conf. Cass. Pen., Sez. III, 02.03.2018 n. 29636, Cass. Pen. Sez. III, 16.05.2012 n. 25677 e Cass. Pen, Sez. III, 15.04.2015 n. 15449.

16 Cass. Pen., Sez. III, 25.6.2015 n. 26746, Cass. Pen., Sez. III, 19.11.2015 n. 9154.

17 Cass. Pen., Sez. III, 16.05.2013 n. 37389.

18 Cass. Pen., Sez. III, 09.04.2013 n. 39079.

19 Cass. Pen., Sez. III, 04.04.2013 n. 19524.

20 Cass. Pen., Sez. III, 12.07.2017 n. 47827, Cass. Pen., Sez. III, 19.11.2015 n. 9154

21 Cass. Pen., Sez. III, 06.03.2008 n. 14720

22 Cass. Pen., Sez. III 09.02.2011 n. 19595.

23 Cass. Pen., Sez. III, 06.09.2021 n. 32893.

Suprema Corte ha affermato come il dolo della sottrazione fraudolenta si ravvisa nella *“volontà dell’agente di sottrarsi al pagamento delle imposte che superino la soglia prevista e richiede la **dimostrazione della strumentalizzazione della causa tipica negoziale** o l’abuso dello strumento giuridico utilizzato”* (24).

Tuttavia, non si deve confondere il suddetto fine caratterizzante il dolo specifico con la natura fraudolenta dell’atto, atteso che non è sufficiente che gli atti siano oggettivamente finalizzati a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, ma è necessario che gli stessi si caratterizzino per la loro natura ingannatoria o fraudolenta.

Specificatamente, in una recentissima pronuncia, la Suprema Corte, con riferimento proprio alla condotta costituita dal compimento di *“altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni”* di cui all’art. 11 D. Lvo 74/2000 ha precisato che la stessa è integrata da ogni comportamento che, sebbene formalmente lecito, **sia, però, caratterizzato da una componente di menzogna, artificio o di inganno** (25). In particolare, i Giudici di Legittimità, nella stessa sentenza, hanno ribadito quanto segue: *“a differenza dell’alienazione simulata, che è finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale, gli atti dispositivi compiuti dall’obbligato, oggettivamente idonei ad eludere l’esecuzione esattoriale, hanno natura fraudolenta, ai sensi del **Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 11** allorquando, pur determinando un trasferimento effettivo del bene, siano connotati da elementi di inganno o di artificio, cioè da uno*

*stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all’esecuzione* (26). *La necessità’ di individuare questo quid pluris nella condotta dell’agente è stata sottolineata anche dalle Sezioni Unite di questa Corte (27) che, nell’ambito di una più ampia riflessione sul concetto di atti simulati o fraudolenti di cui all’articolo 388 c.p., norma il cui schema risulta richiamato dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 11 hanno affermato che sarebbe in contrasto con il principio di legalità una lettura della norma che facesse coincidere il requisito della natura fraudolenta degli atti con la loro mera idoneità alla riduzione delle garanzie del credito, per cui in quest’ottica può essere ritenuto penalmente rilevante solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per le modalità tipizzate dalla norma, non potendosi in definitiva far coincidere il carattere fraudolento degli atti con il fine di vulnerare le legittime aspettative dell’Erario.”*

Concludendo, dunque, in ottemperanza al principio di legalità e al fine di evitare l’eccessiva applicazione nella pratica della fattispecie a condotte non tipizzate, la natura fraudolenta, che qualifica l’atto sul piano oggettivo, deve essere tenuta nettamente distinta dal fine specifico caratterizzante l’elemento soggettivo della norma.

24 Cass. Pen. Sez. III, 15.04.2015 n. 15449.

25 Cass. Pen. Sez. III, 15.10.2021 n. 37576, in senso conforme, Cass. Pen., Sez. III, 03.05.2021 n. 16386, Cass. Sez. Pen. Sez. III, n. 25677 del 16/5/2012.

26 Sez. 3, n. 29636 del 02/03/2018, Rv. 273493 - 01; Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016, dep. 20/01/2017, Rv. 268798 - 01.

27 Sentenza n. 12213 del 21/12/2017, Rv. 272171.



## Introduzione al gruppo IVA. Il recepimento dell'art. 11 della Direttiva n. 2006/112/CE in Italia\*

di - Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

L'articolo 11 della Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE prevede testualmente che *“Previa consultazione del comitato consultivo dell'imposta sul valore aggiunto (in seguito denominato «comitato IVA»), ogni Stato membro può considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi. Uno Stato membro che esercita l'opzione prevista al primo comma, può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione”*.

La norma appena citata è stata attuata

nel nostro ordinamento attraverso una Legge di recepimento e attraverso alcuni interventi di prassi. Potremmo sinteticamente menzionare a tal riguardo:

- ✓ La Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Gazz. Uff. n. 297 del 21 dicembre 2016 S.O. n. 57/L) Art. 1 - Comma 24
- ✓ Il Decreto 6 aprile 2018 (Gazz. Uff. n. 90 del 18 aprile 2018 Serie Generale)
- ✓ La Circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018 dell'Agenzia delle entrate - Dir. Centrale Coordinamento Normativo
- ✓ Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 19 settembre 2018, n. 215450 - Approvazione del modello AGI/1, dichiarazione per la costituzione del

\*Relazione svolta al convegno “Gruppo Iva e iva di gruppo” organizzato dalla Fondazione per la formazione forense dell'Ordine degli Avvocati di Firenze del 22 settembre 2021.

Gruppo IVA, con le relative istruzioni.

La Legge del 2016 (entrata in vigore nel 2017) prevede che dopo l'articolo 70 nel decreto IVA (DPR 633/72) venga inserito un intero Titolo (ovvero il V *bis* denominato appunto "Gruppo Iva". In questo titolo sono riportati dodici articoli (dal 70-*bis* al 7-*duodecies*) che si occupano dei vari aspetti del nuovo istituto.

Il modello fiscale di nuova introduzione (previsto in primis dall'articolo 70-*bis* del D.P.R. 633/72) si aggiunge, senza sopprimerla, alla procedura di liquidazione d'IVA di gruppo, disciplinata dall'articolo 73 del D.P.R. n. 633 (modificato dall'articolo 1, comma 27, lettera b), della legge n. 232 del 2016) e dal DM 13 dicembre 1979. Mentre però nell'IVA di gruppo si attua una procedura semplificata per conteggiare e versare l'IVA, consentendo a società dello stesso gruppo di compensare saldi attivi e passivi, nel nuovo istituto del "gruppo IVA" si ha, come vedremo, la nascita di un vero e proprio soggetto IVA che accomuna tutte le società del gruppo.

#### **- Requisiti soggettivi per la costituzione di un Gruppo IVA**

Ai sensi dell'articolo 70-*bis*, del d.p.r. n. 633, possono divenire un gruppo iva i soggetti passivi:

- ✓ stabiliti nel territorio dello stato
- ✓ esercenti attività di impresa arte o professione
- ✓ per i quali ricorrano CONGIUNTAMENTE i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui all'articolo 70-*ter*.

Non possono invece formare un gruppo IVA:

- ✓ le sedi e le stabili organizzazioni situate

all'estero;

- ✓ i soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario ai sensi dell'articolo 670 del codice di procedura civile (in caso di pluralità di aziende, la disposizione opera anche se oggetto di sequestro è una sola di esse);
- ✓ i soggetti sottoposti a una procedura concorsuale di cui all'articolo 70-*decies*, comma 3, terzo periodo del d.p.r. n. 633
- ✓ i soggetti posti in liquidazione ordinaria.

Sul presupposto (Art. 11 della Direttiva) che ogni Stato possa «*considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro*» la costituzione di un Gruppo IVA viene riservata ai soggetti passivi d'imposta di cui agli articoli 4 (esercizio di imprese) e 5 (esercizio di arti e professioni) del D.P.R. n. 633.

Dal lato quindi dello svolgimento di attività economiche riconducibili ai due articoli predetti non faranno quindi parte del Gruppo IVA, ad esempio, le *holding* pure o statiche [società aventi quale unico scopo la detenzione di partecipazioni, che si limitano ad amministrare in senso statico le quote possedute, senza interferire nella gestione dei soggetti partecipati (infatti la mera acquisizione e gestione di azioni non costituisce una vera e propria attività economica ai sensi dell'articolo 9 della Direttiva IVA, cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 20 giugno 1991, C-60/90, caso *Polysar Investments Netherlands BV*).

È, invece, consentita la partecipazione ad un Gruppo IVA alle *holding* gestorie o miste [società che interferiscono nell'amministrazione dei soggetti

partecipati, esercitandone la direzione, ovvero società che, indipendentemente dall'esercizio dell'attività di direzione, offrono ai soggetti partecipati servizi di comune interesse e di comune fruizione (Cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 14 novembre 2000, C-142/99, caso *Floridienne SA e Berginvest SA*).

### - I vincoli tra i soggetti

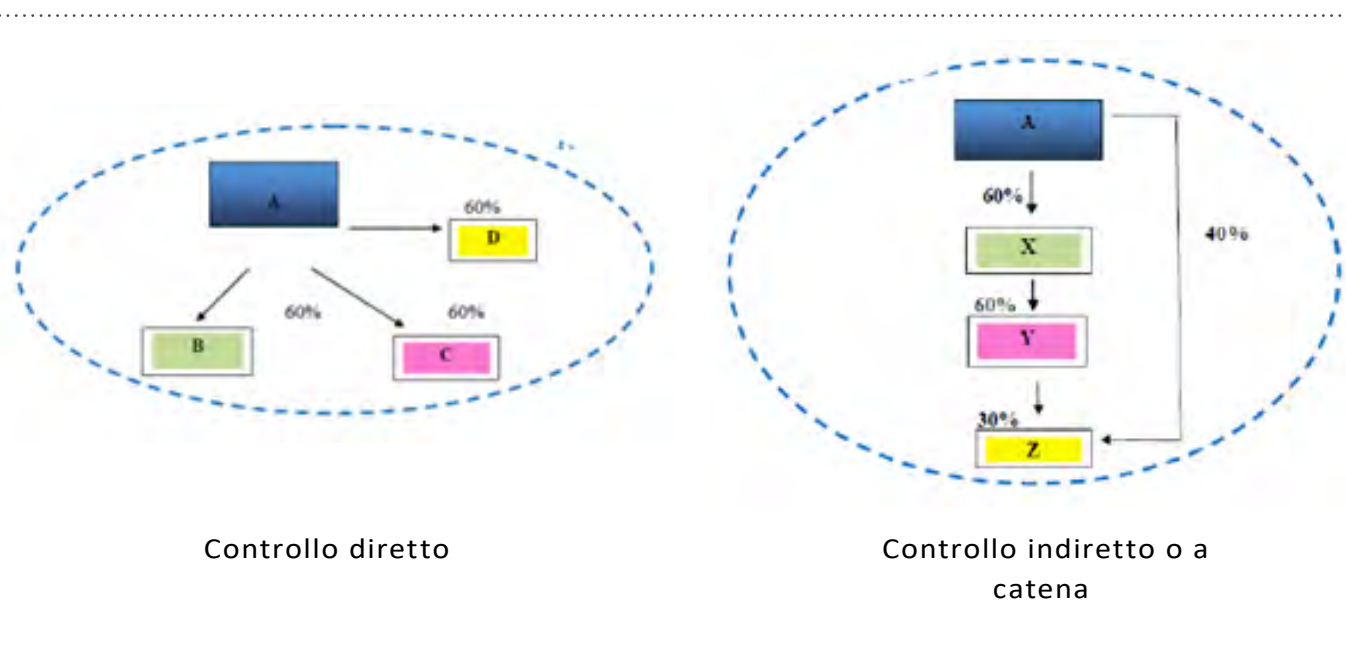
L'articolo 70-bis prevede che il gruppo IVA presupponga l'esistenza di un vincolo finanziario, di un vincolo economico e di un vincolo organizzativo. Tale riscontro va fatto analizzando la presenza congiunta dei tre vincoli.

Quanto alle caratteristiche dei vincoli medesimi, la norma che regola questo aspetto è oggi contenuta nell'Articolo 70-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633 per il quale *"si considera sussistente un vincolo finanziario tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato quando, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile e almeno dal*

*1º luglio dell'anno solare precedente:*  
 a) *tra detti soggetti esiste, direttamente o indirettamente, un rapporto di controllo;*  
 b) *detti soggetti sono controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purché residente nel territorio dello Stato ovvero in uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni".*

Quidi se parliamo di vincolo finanziario va detto che il parametro fondamentale, fissato dalla norma citata è costituito dalla nozione generale di controllo di diritto fornita al primo comma, numero 1), dell'articolo 2359 c.c.; in base a tale disposizione, si considera controllata la società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. Tale controllo, secondo quanto stabilito dalla lettera a) sopra citata, può essere esercitato sia in modo diretto che in modo indiretto.

Nella Circolare 19/E del 2018 si riportano gli schemi del controllo diretto ed indiretto. Testualmente:



Quanto alla più efficace definizione dei tre vincoli tutti i documenti di prassi fanno riferimento alle linee guida del 2 luglio 2009 della Commissione Europea, secondo le quali si definiscono:

- il **vincolo finanziario**, in relazione ad una percentuale di partecipazione al capitale o ai diritti di voto (oltre il 50%), o con riferimento ad un contratto (secondo la Circolare AE anche di franchising), il che garantisce che un'impresa ha effettivamente il controllo su un'altra;
- il **vincolo economico**, in base all'esistenza di almeno una delle forme di cooperazione economica seguenti: l'attività principale dei membri del Gruppo è dello stesso genere, o le attività dei membri del Gruppo sono complementari o interdipendenti, o un membro del Gruppo svolge attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, gli altri membri;
- il **vincolo organizzativo**, in relazione all'esistenza di una struttura di gestione almeno parzialmente condivisa.

Ancora sui vincoli vanno segnalate due interessanti precisazioni della Circolare 19/E del 2018:

1. In base a quanto stabilito dalla lettera b) del comma 1 dell'art. 70-ter il Gruppo **può essere controllato anche** da un soggetto che sia stabilito non già in Italia, ma in un Paese con cui sia stato stipulato un accordo che assicura un effettivo scambio di informazioni. Secondo la Circolare con tale locuzione il Legislatore intende riferirsi, anche per quanto concerne la costituzione del Gruppo IVA, ad uno dei Paesi annoverati nella c.d. "white list", di cui al DM 4 settembre

1996 e successive modificazioni.

2. Nell'ambito della valutazione del perimetro del Gruppo se la società capogruppo fosse una *holding* c.d. "statica" o "di mero godimento", limitandosi al mero possesso delle partecipazioni delle società del Gruppo, senza svolgere alcuna attività economica né nei confronti di terzi, né nei confronti delle società partecipate, potrebbe esistere comunque il gruppo IVA. Solo che i soggetti passivi ammessi a partecipare al Gruppo IVA non comprenderebbero, in quel caso, la *holding* medesima, che - non essendo un soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (per mancanza del requisito oggettivo) - non può esercitare l'opzione per aderire al Gruppo stesso. Tuttavia, ciò sarebbe possibile sulla base del richiamo, effettuato dalla lettera b) del comma 1 dell'articolo 70-ter, al fatto che possono formare un Gruppo le società che sono controllate, direttamente o indirettamente, dal medesimo "soggetto".

Secondo, poi, l'articolo 1 del Decreto 6 aprile 2018 *"I vincoli di cui al periodo precedente devono sussistere al momento dell'esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo IVA e comunque già dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui ha effetto l'opzione"*.

Sarà allora il rappresentante del Gruppo a presentare in via telematica la dichiarazione relativa alla costituzione del Gruppo IVA sottoscritta da tutti i partecipanti, secondo le modalità previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 5, dell'art. 70-duodecies, del decreto n. 633 del 1972. Al Gruppo IVA sarà così attribuito un proprio numero di partita IVA, cui è associato ciascun partecipante, che è riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto o comunicazione relativi

all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Ai sensi dell'articolo 70-ter, comma 2 del D.P.R. n. 633 si considera sussistente un vincolo economico tra soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato sulla base dell'esistenza di almeno una delle seguenti forme di cooperazione economica:

- a) svolgimento di un'attività principale uguale
- b) svolgimento di attività complementari o interdipendenti;
- c) svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi.

Secondo la Circolare 19/E l'impiego dell'aggettivo "principale" (punto a) in luogo di "prevalente" induce a ritenere più corretto l'utilizzo del criterio qualitativo, dovendosi dunque intendere rilevante, ai fini dell'analisi in esame, l'attività caratteristica dell'operatore economico (indicata quale oggetto sociale nell'atto costitutivo per i soggetti passivi d'imposta), e non semplicemente quella da cui deriva il maggiore volume d'affari.

In merito al concetto di "attività dello stesso genere" devono intendersi per tali quelle appartenenti alla medesima tipologia di attività commerciale o professionale (non necessariamente con lo stesso codice ATECO). La complementarietà postula un rapporto di necessaria strumentalità tra attività la cui funzionalità ed il cui valore economico si manifestano solo in combinazione, mentre l'interdipendenza, invece, implica una connessione tra attività reciproca ma eventuale. Il termine **«svolgimento di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi»** sottende il ruolo ancillare, ausiliario,

svolto da un'attività rispetto ad un'altra, invero ipotizzabile anche nella forma di cooperazione economica di cui alla lettera b).

Per quanto riguarda infine il vincolo organizzativo la Circolare precisa che il coordinamento può esplicarsi in via di diritto ed essere l'effetto dell'esercizio del controllo di diritto di cui all'articolo 2359, primo comma, numero 1), c.c., giusta anche la presunzione di cui all'articolo 2497-sexies c.c [secondo cui "(...) si presume salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell'articolo 2359"], o in via di fatto.

L'attività di direzione e coordinamento può essere, ad esempio, esercitata in virtù di "particolari vincoli contrattuali" quali i contratti di agenzia, di commissione, di concessione, di affiliazione commerciale che pongono la società agente o commissionaria o concessionaria o affiliata in una condizione di dipendenza economica e ne fanno una società satellite della società preponente o concedente o affiliante, come previsto dall'articolo 2497-septies c.c.

Il vincolo organizzativo tra soggetti implica, quindi, una limitazione della capacità decisionale di ciascuno di essi e la loro sottoposizione agli indirizzi ed al controllo di una struttura unica preposta alla determinazione degli obiettivi di gruppo.

#### - La preminenza

Alla fine tutto questo complicato (e francamente piuttosto confuso) incrocio

di vincoli e caratteristiche si dipana con il concetto di "Preminenza".

Ovvero l'articolo 70-ter, per ragioni semplificatorie, assegna una preminenza relativa al vincolo di carattere finanziario, stabilendo, al comma 4, che dall'esistenza dello stesso vincolo finanziario si presume anche quella dei vincoli economico ed organizzativo. Dunque esistendo il rapporto di controllo o collegamento esistono di fatto anche gli altri vincoli. La presenza congiunta dei tre vincoli si desume allora, per presunzione, dalla esistenza del primo.

Solo le eccezioni a questa semplice regola potranno allora generare possibili difficoltà interpretative.

Ed infatti la Circolare precisa che per dimostrare l'insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo tra soggetti passivi d'imposta - dato per esistente in presenza di quello finanziario, ai sensi del comma 5 dell'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633 - o per dimostrare la ricorrenza di quello economico - presunto insussistente nella specifica ipotesi di cui al comma 6 dell'articolo 70-ter - è prevista la presentazione all'Agenzia delle entrate di apposita istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000 n. 212, con finalità, rispettivamente, di esclusione dal Gruppo IVA o di ammissione allo stesso.

Ma sono evidentemente casi marginali e residuali. In concreto se esiste in vincolo finanziario esistono anche tutti gli altri, salvo eccezioni di rilievo.

### **- La dichiarazione di costituzione del Gruppo IVA**

Il modello di dichiarazione e le modalità

per la trasmissione, secondo le previsioni di cui all'articolo 70-duodecies, comma 5, del D.P.R. n. 633, sono stati approvati con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 19 settembre 2018, n. 215450.

Si tratta di un normale modello di comunicazione in quattro facciate che prevede la tipologia di comunicazione (costituzione, variazione, cessazione, subentro di un nuovo rappresentante, opzioni contabili....), la menzione del rappresentante e delle società che ne fanno parte, le attività svolte da tali soggetti.

In sede di prima applicazione delle disposizioni di cui al Titolo V-bis del D.P.R. n. 633, l'articolo 7 del Decreto 6 aprile 2018 ha previsto che la dichiarazione per la costituzione del Gruppo IVA aveva effetto dall'anno 2019, se presentata entro il 15 novembre del 2018, al fine di consentire ai soggetti interessati di valutare le condizioni per l'esercizio di detta opzione. Oggi l'adesione al regime del Gruppo IVA è **vincolante per un triennio** decorrente dall'anno in cui la stessa ha effetto, sia pur subordinatamente alla permanenza nel suddetto arco temporale dei vincoli (finanziario, economico, organizzativo) tra i soggetti passivi d'imposta, che costituiscono condizione sostanziale per divenire un unico soggetto passivo. Trascorso il primo triennio, l'opzione si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo, fino a quando non è esercitata la revoca di cui all'articolo 70-novies del D.P.R. n. 633.

Va ricordato poi che con il D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442 si è emanato un «Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette». In tale ambito per le opzioni è previsto, come regola generale

all'articolo 1, il c.d. **«comportamento concludente»**. Ebbene, in materia di Gruppo Iva, però, l'70-*novies*, comma 3 del D.P.R. n. 633 prevede che *«Alle opzioni e alle revoche previste dal presente titolo non si applicano le disposizioni del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442»*.

L'inclusione di ulteriori partecipanti, prevista all'articolo 70-*quater* del D.P.R. n. 633, la loro esclusione, ai sensi del successivo articolo 70-*decies*, comma 5, sono effettuate con le modalità di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto, vale a dire mediante dichiarazione da presentarsi in via telematica, secondo le procedure indicate dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 19 settembre 2018 n. 215450. La dichiarazione per L'INCLUSIONE deve essere presentata, ai sensi dell'articolo 70-*quater*, comma 5, del D.P.R. n. 633, entro il NOVANTESIMO GIORNO successivo a quello in cui i vincoli si sono instaurati. Termini più brevi sono previsti per la dichiarazione di ESCLUSIONE, che deve essere presentata entro TRENTA GIORNI dalla data in cui si sono verificati gli eventi di cui all'articolo 70-*decies*, comma 2, come prescritto al comma 5 della medesima disposizione del D.P.R. n. 633. Con le stesse modalità il Decreto prevede, in via residuale, che venga formalizzata ogni altra variazione che interessi il Gruppo, quale ad esempio la sostituzione del rappresentante, che ha effetto dal giorno successivo alla cessazione del precedente rappresentante, ai sensi del comma 3 dell'articolo 70-*septies* del D.P.R. n. 633.

#### **- Il venir meno (totale o parziale) del Gruppo IVA**

Ciascun soggetto partecipante a un gruppo IVA cessa di partecipare al gruppo medesimo se si verifica uno dei seguenti casi:

- ✓ viene meno il vincolo finanziario nei riguardi di tale soggetto;
- ✓ ai sensi dell'articolo 70-*ter*, comma 5, viene meno il vincolo economico od organizzativo nei riguardi di tale soggetto;
- ✓ tale soggetto subisce il sequestro giudiziario dell'azienda ai sensi dell'articolo 670 del codice di procedura civile;
- ✓ tale soggetto è sottoposto a una procedura concorsuale;
- ✓ tale soggetto viene posto in liquidazione volontaria.

Questi eventi provocano dunque l'uscita di quello specifico soggetto dal gruppo IVA, il quale tuttavia continua ad esistere.

Il gruppo IVA invece cessa quando viene meno la pluralità dei soggetti partecipanti. In tal caso, l'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione del gruppo IVA non chiesta a rimborso è computata in detrazione dal soggetto partecipante che agiva in qualità di rappresentante.

Il venir meno totale o parziale viene comunicato con il modello visto in precedenza, in modalità telematica. In seguito alla cessazione del Gruppo, torna a vivere la soggettività passiva individuale di ciascuno dei membri del Gruppo stesso.

#### **-Diritti ed obblighi del Gruppo IVA**

A seguito della costituzione del Gruppo

IVA, gli aderenti al Gruppo perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e si costituisce un nuovo soggetto d'imposta dotato di un proprio numero di partita IVA e di una propria autonoma iscrizione al VIES.

A partire dalla data di efficacia del Gruppo (1° gennaio), se quest'ultimo effettua operazioni intracomunitarie deve richiedere l'inclusione nel VIES con modalità ordinarie in via telematica (provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 dicembre 2014, n. 159941).

La partita IVA che viene attribuita al Gruppo a seguito della sua costituzione, assume, anche la valenza di codice fiscale. Le partite IVA dei soggetti partecipanti vengono associate alla partita IVA del Gruppo direttamente dall'Anagrafe Tributaria.

Gli obblighi dichiarativi, di liquidazione e di versamento dell'imposta, nonché tutti gli altri adempimenti contabili gravano in capo al Gruppo IVA (il codice relativo alla natura giuridica del Gruppo medesimo, da utilizzare nelle comunicazioni all'Amministrazione finanziaria, è 61).

In base all'articolo 70-novies, comma 4, del D.P.R. n. 633 *“l'esercizio da parte di un soggetto dell'opzione di cui all'art. 70-quater comporta il venir meno degli effetti delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto esercitate dallo stesso in precedenza, anche se non è decorso il periodo minimo di permanenza nel particolare regime prescelto”*.

#### **- Operazioni interne al Gruppo IVA**

Secondo l'Art. 70-quinquies DPR 633/72 *“Le cessioni di beni e le prestazioni di*

*servizi effettuate da un soggetto partecipante a un Gruppo IVA nei confronti di un altro soggetto partecipante allo stesso Gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti degli articoli 2 e 3”*.

Sul punto l'art. 3 Decreto 6 aprile 2018 prevede la stessa cosa statuendo che *“Le operazioni effettuate tra i soggetti partecipanti al Gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi ai sensi degli articoli 2 e 3 del decreto n. 633 del 1972”*.

La Circolare AE 19/E del 2018 si preoccupa poi di precisare che permane, per le operazioni effettuate tra soggetti partecipanti al Gruppo, l'obbligo di rilevare tali operazioni nel libro giornale e nelle altre scritture contabili di cui al D.P.R. n. 600 del 1973.

Le somme eventualmente scambiate tra i partecipanti al Gruppo sulla base di pattuizioni interne in contropartita di vantaggi/svantaggi fiscali conseguenti all'adesione al regime, non assumono rilevanza ai fini IVA. Ciò in quanto costituiscono pagamenti di denaro non ricollegabili a una sottostante operazione che ha valenza ai fini IVA, essendo corrisposti a titolo di compensazione di uno svantaggio finanziario.

#### **- I rapporti tra casa madre e branches membri di un Gruppo IVA**

Si parla in questo caso dei commi da 4-bis a 4-sexies dell'articolo 70-quinquies del D.P.R. n. 633 (con riferimento anche alla sentenza C-7/2013 del 17 settembre 2014, caso *Skandia*)

Il comma 4-bis prevede espressamente che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un gruppo Iva nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata all'estero si considerano effettuate dal Gruppo Iva nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.

I casi sono due:

1) la società italiana aderente al Gruppo Iva effettua una prestazione nei confronti della sua stabile estera che, per espresso disposto normativo, non può aderire al Gruppo Iva;

2) la stabile organizzazione italiana aderente al Gruppo Iva di una casa madre estera che non può aderirvi se non nei limiti della propria stabile italiana fa una operazione nei confronti della casa madre. In entrambi i casi la norma considera l'operazione come se fosse realizzata verso un soggetto diverso dal Gruppo Iva.

Specularmente, dal lato passivo, il successivo comma 4-ter stabilisce che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un Gruppo Iva da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata all'estero si considerano effettuate nei confronti del Gruppo Iva da un soggetto che non ne fa parte.

I successivi commi 4-quater e 4-quinquies declinano la medesima previsione al caso in cui il Gruppo Iva sia di un altro Paese UE. Secondo la Circolare questa impostazione data dal legislatore recepisce i principi espressi dalla Corte di Giustizia, nella sentenza C-7/2013 del 17 settembre 2014, caso Skandia, in base ai quali *"...le prestazioni di servizi fornite da uno stabilimento principale stabilito*

*in un paese terzo alla propria succursale stabilita in uno Stato membro costituiscono operazioni imponibili quando la succursale appartenga ad un Gruppo Iva"* (punto 32 della sentenza citata).

Per il comma 4-sexties la base imponibile delle operazioni che intervengono tra una stabile organizzazione e una casa madre (qualora una delle due appartenga ad un Gruppo IVA) sarà determinata in base ai commi 1-3 dell'articolo 13. In sostanza, la base imponibile sarà pari all'ammontare complessivo dei corrispettivi, ove dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali, ovvero al valore normale, nei casi previsti dal comma 3 del medesimo articolo 13. Si tratta ad esempio, di prestazioni imponibili effettuate nei confronti di un soggetto che incontra limiti alla detraibilità dell'Iva a seguito dell'effettuazione di operazioni esenti.

#### **- Regimi IVA particolari e gruppo IVA**

Con riferimento al regime degli esportatori abituali ed al Plafond maturato va detto che di queste questioni si occupa l'articolo 2, comma 2 del Decreto 6 aprile 2018, prevedendo che il diritto all'acquisto di beni e servizi senza il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dall'art. 8, comma 2, del decreto n. 633 del 1972, è esercitato: a) dal Gruppo IVA, anche ove maturato dai singoli partecipanti nell'anno antecedente l'ingresso; b) dai singoli partecipanti a seguito della cessazione del Gruppo IVA, in proporzione alle operazioni, a ciascuno di essi riferibili, che ne hanno costituito il presupposto.

Quanto al Pro-rata IVA, l'articolo 2, comma 3 del Decreto 6 aprile 2018 prevede che il Gruppo IVA, per effetto della sua costituzione, applica le disposizioni

relative alla rettifica della detrazione di cui all'art. 19-*bis* del decreto n. 633 del 1972 con riferimento alla data in cui i beni e i servizi sono stati acquistati dai partecipanti.

Da tale disposizione emerge che la costituzione del Gruppo IVA comporta, per quanto attiene alla disciplina della rettifica della detrazione, effetti del tutto analoghi a quelli correlati ad un'operazione di fusione tra società (Circ. 19/E del 2018).

Secondo la Circolare 19/E non vi sono limitazioni all'opzione per la separazione delle attività a fini iva: *«Il soggetto passivo "collettivo" costituito dal Gruppo IVA potrà procedere alla separazione delle attività ai sensi dell'articolo 36, terzo comma, del D.P.R. n. 633, ed alla conseguente allocazione, alle diverse attività esercitate, dei beni e dei servizi acquistati, seguendo le stesse regole valide per qualsiasi altro soggetto passivo "individuale" che opti per la separazione delle attività»* Quanto alla dispensa dagli adempimenti ex art. 36, la Circolare precisa che il gruppo come soggetto unitario **è ammesso a tale opzione**. Con la precisazione che l'adesione a un gruppo fa venir meno tutte le opzioni esercitate in precedenza (Circ. 19/E par. 7.2.).

#### - **Obblighi contabili a fini IVA**

Le norme rilevanti appaiono in questo caso l'articolo 70-*septies* DPR 633/72 e l'articolo 3, comma 2 del Decreto 6 aprile 2018.

L'articolo 70-*septies* chiarisce che gli obblighi dichiarativi, di liquidazione e di versamento dell'imposta, nonché tutti gli altri adempimenti contabili gravano solo in capo al Gruppo IVA. Tutti gli adempimenti citati sono assolti dal "rappresentante

di gruppo", che, secondo quanto disposto dal primo periodo del comma 2, dell'articolo in parola, **è individuato ope legis** nel soggetto che esercita sugli altri partecipanti al Gruppo IVA il controllo previsto dall'articolo 70-*ter*, comma 1, del D.P.R. n. 633 (c.d. "vincolo finanziario").

L'articolo 3, comma 1 del Decreto dispone che gli adempimenti inerenti la documentazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi poste in essere dal Gruppo, secondo le disposizioni in materia di IVA (mediante emissione della fattura o degli alternativi strumenti di certificazione fiscale), possono essere assolti dal rappresentante del Gruppo oppure dai singoli partecipanti. La Circolare 19/E chiarisce al riguardo che, nel caso si decida di tenere la singola contabilità IVA per partecipante al gruppo i singoli registri saranno da consierare alla stregua di sezionali di uno stesso soggetto.

Per quanto riguarda il versamento delle imposte l'articolo 4, comma 3 del Decreto 6 aprile 2018 pone limiti alla compensazione orizzontale infragruppo stabilendo che *«Ai fini del versamento dell'imposta a debito non è ammessa la compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con i crediti relativi ad altre imposte o contributi maturati dai partecipanti al Gruppo»*.

Le comunicazioni delle liquidazioni iva e la dichiarazione annuale, ai sensi dell'articolo 5 del Decreto 6 aprile 2018, sono uniche per tutto il gruppo e vengono presentate dal rappresentante del gruppo stesso.

#### - **Responsabilità nell'ambito del gruppo**

Infine parliamo della responsabilità

preveista dall'articolo L'articolo 70-octies del D.P.R. n. 633 secondo cui *“Il rappresentante di gruppo è responsabile per l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione. Gli altri soggetti partecipanti al gruppo IVA sono responsabili in solido con il rappresentante di gruppo per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo”*.

La Circolare 19/E precisa che esiste una *“responsabilità solidale paritetica a carico*

*di tutti i soggetti partecipanti al gruppo IVA, tenendo conto della unitarietà del soggetto passivo costituito dal gruppo stesso Tale solidarietà comporta dunque che, per le somme che risultano dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni a seguito delle attività di liquidazione e controllo, l'Amministrazione finanziaria potrà recuperare gli importi non versati dal rappresentante del soggetto unico, rivolgendosi a ciascun partecipante al Gruppo per il recupero di quanto dovuto»*.



## **Crisi di impresa - soglie di allerta, concordato preventivo e ristrutturazione debiti**

di - Luca Labano

*Dottore Commercialista*

---

Con il rinvio dell'entrata in vigore del Codice della crisi, prevista da ultimo per il 1° settembre 2021, e la proroga della maggioranza delle altre norme collegate, il D.L. n. 118/2021 agisce su vari fronti. Rinviano al 16 maggio 2022 la fase operativa del Codice, si è scelto, negli auspici, un termine che dovrebbe consentire la modifica di istituti giuridici concorsuali che, a una prima valutazione, si sono rivelati ben poco flessibili, anche alla luce della necessità di recepimento della direttiva Insolvency.

Il termine ampiamente più lungo del 31 dicembre 2023 è assegnato, per comprensibili motivi di opportunità, al sistema di allerta obbligatorio e automatico rivelatosi, all'analisi degli esperti della materia, troppo rigido e senz'altro inadatto, date le attuali circostanze eccezionali, a far fronte alle

esigenze della Crisi, tanto che si è ritenuto di bypassarlo con un percorso ad accesso volontario ora denominato composizione negoziata.

Beninteso, questi rinvii non toccano la cornice giuridica delle norme quadro del Codice, che furono pensate per facilitare il ricorso alle soluzioni negoziate e agli strumenti alternativi al fallimento, come ad esempio la convenzione di moratoria, che permette all'imprenditore di accordarsi con i creditori per dilazionare scadenze e impegni, o l'estensione dell'efficacia degli accordi di ristrutturazione a tutti i creditori non aderenti. Queste nuove norme sono operative dall'entrata in vigore del decreto legge, e, quindi, già dal 25 agosto 2021.

La novella ha in particolare riguardato:

- ✓ gli accordi di ristrutturazione ad efficacia estesa;
- ✓ la convenzione in moratoria;
- ✓ gli accordi di ristrutturazione agevolati.

La procedura di allerta e l'emersione anticipata della crisi si configura come la principale novità introdotta dalla "Riforma delle discipline della crisi d'impresa e dell'insolvenza".

Al fine di intercettare tempestivamente i segnali della crisi, il Legislatore ha individuato all'articolo 13 degli "indicatori della crisi d'impresa". Questi rileveranno gli squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale.

#### **- Criteri di valutazione della crisi**

Questi indicatori della crisi d'impresa dovranno dare evidenza dell'incapacità dell'impresa ad assicurare:

- ✓ **sostenibilità dei debiti per almeno 6 mesi;**
- ✓ prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso o, quando la durata dell'esercizio al momento della valutazione sia inferiore ai sei mesi, per i sei mesi successivi.

#### **- Quali sono gli indicatori della crisi**

Gli indicatori individuati dal Legislatore in quanto in grado di monitorare la sostenibilità dell'indebitamento e della continuità aziendale, sono:

- ✓ il rapporto tra flusso di cassa e attivo, per evidenziare eventuali squilibri di

carattere reddituale;

- ✓ il rapporto tra patrimonio netto e passività, per evidenziare squilibri di carattere patrimoniale;
- ✓ il rapporto tra oneri finanziari e ricavi, per gli squilibri di carattere finanziario;
- ✓ reiterati e significativi ritardi nei pagamenti (sia retribuzioni che debiti verso fornitori).

#### **- Il ruolo del CNDCEC**

Nel Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili è stato individuato l'organo pubblico qualificato ad elaborare con cadenza triennale appositi indici economici, in riferimento ad ogni tipologia di attività economica secondo le classificazioni ISTAT.

#### **- I Nuovi indicatori della crisi d'impresa**

Il CNDCEC ha inoltre il compito di elaborare specifici indici con riferimento alle:

- ✓ start-up innovative;
- ✓ PMI innovative;
- ✓ società di liquidazione;
- ✓ imprese costituite da meno di due anni.

Gli indici elaborati dovranno in ogni caso essere approvati con decreto del Ministero dello Sviluppo Economico.

#### **- Realtà particolari e indici specifici**

La specificità delle singole imprese potrebbe rendere gli indici elaborati non idonei a evidenziare la possibile situazione di crisi.

In questi casi è previsto l'inserimento di

una nota integrativa al bilancio di esercizio che riporti le ragioni per le quali gli indici elaborati dal CNDCEC siano inadeguati e ne indichi altri più idonei.

In tal caso, il professionista dovrà attestare l'adeguatezza di tali indici in rapporto alla specificità dell'impresa. A partire dall'esercizio successivo, l'impresa sarà valutata sulla base di questi diversi indici.

Costituiscono indicatori di crisi gli squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore, tenuto conto della data di costituzione e di inizio dell'attività, rilevabili attraverso appositi indici che diano evidenza della sostenibilità dei debiti per almeno i sei mesi successivi e delle prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso o, quando la durata residua dell'esercizio al momento della valutazione è inferiore a sei mesi, per i sei mesi successivi. A questi fini, sono indici significativi quelli che misurano la sostenibilità degli oneri dell'indebitamento con i flussi di cassa che l'impresa è in grado di generare e l'adeguatezza dei mezzi propri rispetto a quelli di terzi. Costituiscono altresì indicatori di crisi ritardi nei pagamenti reiterati e significativi, anche sulla base di quanto previsto nell'articolo 24. Il sistema dell'allerta è, infatti, basato, in linea con quanto previsto dalla Direttiva UE n. 2019/1023, sugli obblighi di segnalazione "posti a carico dei soggetti di cui agli articoli 14 e 15, finalizzati, unitamente agli obblighi organizzativi posti a carico dell'imprenditore dal codice civile, alla tempestiva rilevazione degli indizi di crisi dell'impresa ed alla sollecita adozione delle misure più idonee alla sua composizione" (art. 12, co. 1) che costituiscono strumenti di allerta.

Ai fini della selezione della *short list* degli indicatori maggiormente predittivi sono

state effettuate analisi della capacità predittiva univariata (del singolo indice) dell'evento d'insolvenza a tre anni dalla data dell'ultimo bilancio.

Sono indici che fanno ragionevolmente presumere la sussistenza di uno stato di crisi dell'impresa, i seguenti:

- ✓ patrimonio netto negativo;
- ✓ DSCR a sei mesi inferiore a 1;
- ✓ qualora non sia disponibile il DSCR, superamento congiunto delle soglie più avanti descritte per i seguenti cinque indici:
  1. indice di sostenibilità degli oneri finanziari in termini di rapporto tra gli oneri finanziari ed il fatturato;
  2. indice di adeguatezza patrimoniale, in termini di rapporto tra patrimonio netto e debiti totali;
  3. indice di ritorno liquido dell'attivo, in termini di rapporto da *cash flow* e attivo;
  4. indice di liquidità, in termini di rapporto tra attività a breve termine e passivo a breve termine;
  5. indice di indebitamento previdenziale e tributario, in termini di rapporto tra l'indebitamento previdenziale e tributario e l'attivo.

Il DSCR (*debt service coverage ratio*) è altresì un indice di crisi che trova applicazione per tutte le imprese con la presenza di un DSCR a sei mesi inferiore ad 1. Il DSCR, nella versione più semplificata, è calcolato come rapporto tra i flussi di cassa liberi previsti nei sei mesi successivi che sono disponibili per il rimborso dei debiti previsti nello stesso arco temporale. Valori di tale indice superiori ad uno, denotano

la stimata capacità di sostenibilità dei debiti su un orizzonte di sei mesi, valori inferiori ad uno la relativa incapacità. Il DSCR è utilizzabile solo in presenza di dati prognostici non ritenuti inaffidabili dagli organi di controllo secondo il loro giudizio professionale. La stima del dato prognostico è compito dell'organo amministrativo delegato, attraverso il ricorso agli adeguati assetti. La valutazione della relativa adeguatezza rientra tra i doveri dell'organo amministrativo che è chiamato a *“valutare costantemente... se sussiste l'equilibrio finanziario e quale è il prevedibile andamento della gestione”*.

Le modalità di calcolo degli indici di settore sono riportate in appresso.

- **Indice di sostenibilità degli oneri finanziari.** È costituito dal rapporto tra oneri finanziari e fatturato ed include:

- al numeratore, gli interessi e altri oneri finanziari di cui alla voce C.17 art. 2425 c.c.;

- al denominatore, i ricavi netti, ovvero la voce A.1) Ricavi delle vendite e prestazioni dell'art. 2425 c.c.

- **Indice di adeguatezza patrimoniale.** È costituito dal rapporto tra il patrimonio netto ed i debiti totali ed include:

- al numeratore, il patrimonio netto costituito dalla voce A stato patrimoniale passivo dell'art. 2424 c.c., detratti i crediti verso soci per versamenti ancora dovuti (voce A stato patrimoniale attivo) e i dividendi deliberati;

- al denominatore, i debiti totali costituiti da tutti i debiti (voce D passivo dell'art. 2424 c.c.), indipendentemente dalla loro natura e dai ratei e risconti passivi

(voce E passivo dell'art. 2424 c.c.).

- **Indice di ritorno liquido dell'attivo.** È costituito dal rapporto tra il *cash flow* e il totale attivo ed include:

- al numeratore, il *cash flow* ottenuto come somma del risultato dell'esercizio e dei costi non monetari (ad.es, ammortamenti, svalutazioni crediti, accantonamenti per rischi), dal quale dedurre i ricavi non monetari (ad.es, rivalutazioni partecipazioni, imposte anticipate);

- al denominatore il totale dell'attivo dello stato patrimoniale art. 2424 c.c.

- **Indice di liquidità.** È costituito dal rapporto tra il totale delle attività ed il totale delle passività a breve termine ed include:

- al numeratore, l'attivo a breve termine quale risultante dalla somma delle voci dell'attivo circolante (voce C attivo dell'art. 2424 c.c.) esigibili entro l'esercizio successivo e i ratei e risconti attivi (voce D attivo dell'art. 2424 c.c.);

- al denominatore, Il passivo a breve termine costituito da tutti i debiti (voce D passivo) esigibili entro l'esercizio successivo e dai ratei e risconti passivi (voce E).

- **Indice di indebitamento previdenziale o tributario.** È costituito dal rapporto tra il totale dell'indebitamento previdenziale e tributario ed il totale dell'attivo. Esso include:

- al numeratore, l'Indebitamento tributario rappresentato dai debiti tributari (voce D.12 passivo dell'art. 2424 c.c.) esigibili entro e oltre l'esercizio successivo, l'Indebitamento previdenziale

costituito dai debiti verso istituti di previdenza e assistenza sociale (voce D.13 passivo dell'art. 2424 c.c.) esigibili entro e oltre l'esercizio successivo; - al denominatore, l'attivo netto corrispondente al totale dell'attivo dello stato patrimoniale art. 2424 c.c

Un sistema di allerta interna efficace dovrebbe essere in grado di intercettare le situazioni crisi prima che si traducano in insolvenza, evitando al contempo il più possibile le false segnalazioni. Per valutare l'intensità del fenomeno dell'insolvenza nell'universo delle imprese italiane è stata condotta una disamina storica analizzando le imprese con bilanci pubblicati, avendo riguardo al verificarsi, nei 3 anni successivi, di uno dei seguenti eventi di default :

- dichiarazione di fallimento;
- presentazione di una richiesta di concordato preventivo (a tal fine sono state considerate tali anche le istanze di cui al co. 6 dell'art. 161 l.f.);
- presentazione di un ricorso per omologa di accordi di ristrutturazione o di un ricorso prenotativo di cui al co. 6 dell'art. 182-bis l.f.;
- apertura di una liquidazione coatta amministrativa;
- apertura di una procedura di amministrazione straordinaria. Con riferimento a tale campione i tassi di probabilità dell'evento sono variati negli ultimi anni, tra il 4% e l'1,9%, in dipendenza della congiuntura economica. Di seguito sono riportati i dati fino al 2015 per i quali sono disponibili al momento dell'analisi i tre bilanci successivi.

### **- *Indici che trovano applicazione per le imprese costituite da meno di due anni***

Per le imprese costituite da meno di due anni l'unico indice che rileva è il solo patrimonio netto negativo. Si applicano viceversa le regole generali di cui al par. 3.1 e gli indici di settore nel caso in cui l'impresa o la società neo costituita sia succeduta ad altra o sia subentrata ad altra nella conduzione o nella titolarità dell'azienda. Si tratta, ad esempio, dei seguenti casi:

- società beneficiarie di un complesso o di un ramo aziendale per effetto di una operazione di scissione;
- società incorporanti in una operazione di fusione o risultanti dalla fusione;
- società conferitarie di un complesso o di un ramo aziendale;
- imprese acquirenti un complesso od un ramo aziendale già esistente;
- imprese che conducono in affitto un complesso o un ramo aziendale già esistente.

La fondatezza degli indizi della crisi provenienti dal sistema di indicatori di cui ai punti seguenti è il risultato della valutazione professionale e unitaria che gli organi di controllo societari danno del complesso degli indicatori. Il superamento delle soglie stabilite dalla legge e dal CNDCEC per i vari indici fornisce ragionevoli presunzioni ma non implica automaticamente la fondatezza dell'indizio di crisi, tenuto conto della citata definizione di crisi di cui all'art. 2 CCI, delle specificità aziendali e delle prospettive gestionali. La rilevazione dei fondati indizi ha quale riferimento almeno uno dei seguenti casi che l'art. 13, co. 1 ritiene sintomatici di uno stato di crisi

rilevante per la sua segnalazione di cui all'art. 14:

- la non sostenibilità del debito nei successivi sei mesi;
- il pregiudizio alla continuità aziendale nell'esercizio in corso o se la durata residua dell'esercizio è inferiore a sei mesi per i successivi sei mesi;
- la presenza di reiterati e significativi ritardi nei pagamenti.

I ritardi nei pagamenti si ritengono sempre reiterati e significativi se superano le soglie previste dalla lett. a) e dalla lett. b) dell'art. 24, co. 1 CCI o di cui all'art. 15 CCI ovvero comportino non episodiche azioni esecutive da parte dei fornitori, ovvero grave pregiudizio negli approvvigionamenti. Con riferimento ai rapporti con istituzioni finanziarie, rilevano ritardi di pagamento superiori a 90 giorni superiori alle soglie di rilevanza per la classificazione creditizia scaduta in stato di default e ogni altra circostanza che determini la decadenza dal beneficio del termine.

Ai fini dell'analisi statistica finalizzata alla selezione degli indici di bilancio più predittivi sono state classificate come insolventi (evento *target* da prevedere) le imprese interessate da almeno uno dei seguenti eventi nel corso dei successivi 36 mesi rispetto alla data di riferimento del bilancio selezionato:

- fallimento;
- concordato preventivo;
- accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis;
- liquidazione coatta amministrativa; secondo la definizione fornita dalla Direttiva 2013/34/UE, ovvero le imprese che alla data di chiusura del bilancio non superano i limiti numerici di almeno due

dei tre criteri seguenti:

- a) totale dello stato patrimoniale: 350,000 EUR;
- b) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: 700,000 EUR;
- c) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio.

Le micro-imprese sono state escluse dal campione di addestramento in quanto, considerata la prevalenza numerica rispetto alle altre dimensioni aziendali, avrebbero condizionato eccessivamente i risultati del test.

- amministrazione straordinaria.

Le imprese sono state classificate come insolventi nell'anno in cui hanno sperimentato il primo degli eventi sopra indicati: ad esempio, se una società ha aperto una procedura di concordato preventivo nell'anno t+1 rispetto al bilancio esaminato, che poi è stato convertito in procedura fallimentare nell'anno t+2, viene considerata come insolvente nell'anno t+1 secondo la prima procedura aperta. Complessivamente sono stati considerati quasi 18 mila eventi di insolvenza, 2/3 dei quali relativi a fallimenti, come illustrato nel grafico: Incidenza % degli eventi di insolvenza

Il tasso d'insolvenza cumulato a 3 anni dalla data di chiusura dell'ultimo bilancio pubblicato del campione è rappresentato dal seguente rapporto:

| Dimensione |         |       |        |        |
|------------|---------|-------|--------|--------|
| Impresa    | piccole | medie | grandi | Totale |
| Industria  | 23,4%   | 11,7% | 3,5%   | 8,6%   |
| commercio  | 21,8%   | 6,8%  | 2,1%   | 30,8%  |

Sono considerate piccole imprese le imprese non classificabili come micro-imprese che alla data di chiusura del

bilancio non superano i limiti numerici di almeno due dei tre criteri seguenti:

- a) totale dello stato patrimoniale: € 4.000.000;
- b) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: € 8.000.000;
- c) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: 50.

Sono definite medie imprese le imprese che non rientrano nella categoria delle microimprese o delle piccole imprese e che alla data di chiusura del bilancio non superano i limiti numerici di almeno due dei tre criteri seguenti:

- a) Totale dello stato patrimoniale: € 20.000.000;
- b) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: € 40.000.000;
- c) numero medio dei dipendenti occupati durante l'esercizio: 250.

Al di sopra di questi limiti sono considerate grandi imprese.

La tabella seguente riporta i valori-soglia di allerta degli indici per 10 settori:

| SETTORI                              | SOGLIE DI ALLERTA |       |       |      |      |
|--------------------------------------|-------------------|-------|-------|------|------|
|                                      | OF/R              | PN/DT | LBT/  | CF/A | I/A  |
| 1) AGRICOLTURA: SILVICOLTURA E PESCA | 2.8               | 9.4   | 92.1  | 0.3  | 5.6  |
| 2) PROD.ENERGIA/GAS                  | 3.0               | 7.6   | 93.7  | 0.5  | 4.9  |
| TRASM. ENERGIA/GAS                   | 2.6               | 6.7   | 84.2  | 1.9  | 6.5  |
| COSTRUZIONE DI EDIFICI               | 3.8               | 4.9   | 108.  | 0.4  | 3.8  |
| BAR e RISTORANTI                     | 1.5               | 4.2   | 89.8  | 1.0  | 7.8  |
| HOTEL                                | 1.5               | 4.1   | 86.0  | 1.4  | 10.2 |
| SERVIZI ALLE IMPRESE                 | 1.8               | 5.2   | 95.4  | 1.7  | 11.9 |
| SERVIZI ALLE PERSONE                 | 2.7               | 2.3   | 69.8  | 0.5  | 14.6 |
| 9) COMM.INGR.E DETT. AUTOVEICOLI:    | 2.1               | 6.3   | 101.4 | 0.6  | 2.9  |

Si noti che ai fini dell'applicazione degli *alert* occorre considerare la correlazione degli indicatori con il rischio, ovvero:

- OF/R - ONERI FINANZIARI / RICAVI: si accende il segnale in caso di valori maggiori o uguali al valore soglia;
- PN/DT - PAT. NETTO / DEBITI TOTALI: si accende il segnale in caso di valori minori o uguali al valore soglia;
- LBT/ - LIQUIDITA' A BREVE TERMINE: si accende il segnale in caso di valori minori o uguali al valore soglia;
- CF/A - CASH FLOW / ATTIVO: si accende il segnale in caso di valori minori o uguali al valore soglia;
- I/A -INDEBITAMENTO PREVIDENZIALE + TRIBUTARIO / ATTIVO: si accende il segnale in caso di valori maggiori o uguali al valore soglia.

Nell'ambito del procedimento di concordato preventivo, anche, si deve registrare il fenomeno predetto che restituisce la necessità di operare un tentativo di restituzione di una lettura sistematica, nell'ottica di sequenzialità di cui si parlava.

Innanzitutto, occorre richiamare il principio generale di stretta connessione

con l'istituto in esame che merita attenzione ed è portato dall'articolo

4 del CCI dedicato ai doveri delle parti, il cui comma 2 dispone che in particolare il debitore ha il dovere di:

- a) illustrare la propria situazione in modo completo, veritiero e trasparente, fornendo ai creditori tutte le informazioni necessarie ed appropriate allo strumento di regolazione della crisi o dell'insolvenza prescelto;
- b) assumere tempestivamente le iniziative idonee alla rapida definizione della procedura, anche al fine di non pregiudicare i diritti dei creditori;
- c) gestire il patrimonio o l'impresa durante la procedura di regolazione della crisi o dell'insolvenza nell'interesse prioritario dei creditori.

Di pari importanza il dovere dei creditori di collaborare lealmente con il debitore, con i soggetti preposti alle procedure di allerta e composizione assistita della crisi, con gli organi nominati dall'autorità giudiziaria nelle procedure di regolazione della crisi e dell'insolvenza e di rispettare l'obbligo di riservatezza sulla situazione del debitore, sulle iniziative da questi assunte e sulle informazioni acquisite (comma 3).

Il CCI ha attenzione anche a declinare le finalità del concordato preventivo, all'articolo 84, disponendo che con il concordato preventivo il debitore realizza il soddisfacimento dei creditori mediante la continuità aziendale o la liquidazione del patrimonio. Orbene, la continuità può essere diretta, in capo all'imprenditore che ha presentato la domanda di concordato, ovvero indiretta, se è prevista dal piano la gestione dell'azienda in esercizio o la ripresa dell'attività da parte di soggetto diverso dal debitore in forza di cessione, usufrutto, conferimento dell'azienda in una o più

società, anche di nuova costituzione, o a qualunque altro titolo, ovvero in forza di affitto, anche stipulato anteriormente, purché in funzione della presentazione del ricorso, ed è previsto dal contratto o dal titolo il mantenimento o la riassunzione di un numero di lavoratori pari ad almeno la metà della media di quelli in forza nei due esercizi antecedenti il deposito del ricorso, per un anno dall'omologazione. In caso di continuità diretta il piano deve prevedere che l'attività d'impresa sia funzionale ad assicurare il ripristino dell'equilibrio economico finanziario nell'interesse prioritario dei creditori, oltre che dell'imprenditore e dei soci. In caso di continuità indiretta la disposizione di cui al periodo che precede, in quanto compatibile, si applica anche con riferimento all'attività aziendale proseguita dal soggetto diverso dal debitore.

Nel concordato in continuità aziendale i creditori vengono soddisfatti in misura prevalente dal ricavato prodotto dalla continuità aziendale diretta o indiretta. La prevalenza si considera sempre sussistente quando i ricavi attesi dalla continuità per i primi due anni di attuazione del piano derivano da un'attività d'impresa alla quale sono addetti almeno la metà della media dei lavoratori in forza nei due esercizi antecedenti il deposito del ricorso. A ciascun creditore deve essere assicurata un'utilità specificamente individuata ed economicamente valutabile. Tale utilità può anche essere rappresentata dalla prosecuzione o rinnovazione di rapporti contrattuali con il debitore o con il suo avente causa.

Nel concordato liquidatorio l'apporto di risorse esterne deve incrementare di almeno il dieci per cento, rispetto all'alternativa della liquidazione giudiziale, il soddisfacimento dei creditori chirografari, che non può essere in

ogni caso inferiore al venti per cento dell'ammontare complessivo del credito chirografario.

Si deve poi specificare, come enuncia l'articolo in esame, che i termini previsti sopra declinati non sono soggetti alla sospensione feriale dei termini di cui all'articolo 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742.

Permane ovviamente la legittimazione al voto dei soli creditori chirografari, laddove perché i privilegiati possano esprimere la loro votazione, deve alternativamente sussistere una delle seguenti condizioni:

- ✓ possono votare i creditori privilegiati che abbiano rinunciato in tutto o in parte al diritto di prelazione (nella percentuale di credito per cui rinunciano alla prelazione)
- ✓ oppure i creditori privilegiati verso i quali il piano presentato non preveda l'integrale pagamento (articolo 109).

E' da segnalare che nell'ambito dei soggetti esclusi dal voto il CCI ha aggiunto la categoria degli esclusi dal voto per i creditori in conflitto di interessi. Invero, il comma 5 dell'articolo 109 stabilisce che sono esclusi dal voto e dal computo delle maggioranze il coniuge o il convivente di fatto del debitore, ovvero la parte dell'unione civile con il debitore, i parenti e affini del debitore fino al quarto grado, la società che controlla la società debitrice, le società da questa controllate e quelle sottoposte a comune controllo, nonché i cessionari o aggiudicatari dei loro crediti da meno di un anno prima della domanda di concordato. Sono inoltre esclusi dal voto e dal computo delle maggioranze i creditori in conflitto d'interessi.

Sempre ai sensi dell'articolo 109, comma 1, il concordato è approvato dai creditori che rappresentano la maggioranza dei

crediti ammessi al voto. Nel caso in cui un unico creditore sia titolare di crediti in misura superiore alla maggioranza dei crediti ammessi al voto, il concordato è approvato se, oltre alla maggioranza di cui al periodo precedente, abbia riportato la maggioranza per teste dei voti espressi dai creditori ammessi al voto. Pertanto in presenza di un unico creditore che sia in grado di raggiungere con il solo proprio voto la maggioranza assoluta dei voti, la norma garantisce ai c.d. "creditori di minoranza" la capacità di incidere nel processo deliberativo. Giustamente è da osservare che tale inciso introdotto dal CCI non è una deroga al principio maggioritario, bensì un criterio differente di calcolo della maggioranza. Si è comunque in presenza di una disposizione che fornirà certamente problemi interpretativi di non poco rilievo pratico.

Ove siano previste diverse classi di creditori, il concordato è approvato se la maggioranza dei crediti ammessi al voto è raggiunta inoltre nel maggior numero di classi.

La sentenza che omologa il concordato è notificata e iscritta a norma dell'articolo 45 e produce i propri effetti dalla data della pubblicazione ai sensi dell'articolo 133, primo comma, del codice di procedura civile. Gli effetti nei riguardi dei terzi si producono dalla data di iscrizione nel registro delle imprese. Se, di contro, il tribunale non omologa il concordato preventivo dichiara con sentenza, su ricorso di uno dei soggetti legittimati, l'apertura della liquidazione giudiziale. Infatti, ai sensi dell'art. 44, comma 1, lett. a) CCI, il Tribunale, se richiesto, può fissare un termine compreso tra trenta e sessanta giorni, prorogabile su istanza del debitore in presenza di giustificati motivi e in assenza di domande per l'apertura della liquidazione giudiziale, di non oltre

sessanta giorni, entro il quale il debitore deposita la proposta di concordato e il piano, l'attestazione di veridicità dei dati e di fattibilità del piano, nonché tutta la documentazione richiesta dall'art. 39 CCI (le scritture contabili e fiscali obbligatorie, le dichiarazioni dei redditi concernenti i tre esercizi precedenti, i bilanci degli ultimi tre esercizi, una relazione sulla situazione economica, patrimoniale e finanziaria, uno stato particolareggiato ed estimativo delle attività, l'elenco nominativo dei creditori, l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione, l'elenco di coloro che dovessero vantare diritti su cose in suo possesso, nonché una idonea certificazione sui debiti fiscali, contributivi e per premi assicurativi), oppure gli accordi di ristrutturazione. Si rileva, quindi, come i termini del concordato in bianco vengano ad essere sostanzialmente dimezzati (il termine ricompreso tra i 30 e i 60 giorni, rispetto agli attuali 60-120 giorni) ferma la proroga, ma solo in assenza di domande per l'apertura della liquidazione giudiziale, di non oltre 60 giorni al concordato in continuità e prima di analizzare le norme bivalenti relative alle proposte concorrenti, alle offerte concorrenti e ai rapporti giuridici pendenti, si deve necessariamente porre in rilievo la portata innovativa del secondo e del terzo comma dell'art. 84 CCI. Il legislatore distingue tra continuità diretta in capo all'imprenditore che ha presentato la domanda di concordato, e, nel caso, il piano deve prevedere che l'attività di impresa sia funzionale al ripristino dell'equilibrio economico finanziario nell'interesse prioritario dei creditori, oltre che dell'imprenditore e dei soci; ovvero continuità indiretta in caso sia prevista la gestione dell'azienda in esercizio o la ripresa dell'attività da parte di un soggetto diverso dal debitore in forza di cessione, usufrutto, affitto, stipulato anche anteriormente purché in

funzione della presentazione del ricorso, conferimento dell'azienda in una o più società, anche di nuova costituzione o a qualunque altro titolo e sia previsto dal contratto o dal titolo il mantenimento o la riassunzione di un numero di lavoratori pari ad almeno la metà della media di quelli in forza nei due esercizi precedenti alla presentazione del ricorso, per almeno un anno dall'omologazione.

Mutuando sempre di più dalla amministrazione straordinaria, il mantenimento dei livelli occupazionali, nel concordato con continuità indiretta, viene elevata a presupposto di attivazione della procedura, con una soglia importante di salvaguardia, probabilmente anche al fine di evitare l'aggiramento delle disposizioni sull'obbligo di apporto di risorse esterne previsto nei concordati con finalità liquidatorie, a mezzo della presentazione di proposte di concordato in continuità ove la prosecuzione dell'attività venisse ad essere eccessivamente ridotta o relegata a piccoli rami d'azienda, con una importante e conseguente compressione della forza lavoro. Il terzo comma dell'art. 84 CCI, sulla scorta anche di un orientamento giurisprudenziale già formatosi, precisa poi, sia per i concordati in continuità diretta sia per quelli in continuità indiretta, che i creditori debbano essere soddisfatti, in misura prevalente, dal ricavato prodotto dalla continuità aziendale, ivi compresa la cessione del magazzino. Quindi presupposto per attivare il concordato con continuazione indiretta è che il contratto o il titolo di trasferimento dell'azienda in capo ad un terzo soggetto preveda la salvaguardia di non meno del 50% della forza lavoro per almeno un anno dall'omologa, mentre, per entrambe le forme di concordato in continuità, diretta ed indiretta, ai fini

della prova sulla prevalenza, si prevede che questa sia sempre sussistente, quando ai sensi del piano, i flussi di cassa prodotti dall'impresa per almeno due anni, siano generati con il contributo di almeno il 50% della forza lavoro. Sembra quindi ammissibile una proposta di concordato in continuità diretta che stia al di sotto delle clausole di salvaguardia dei livelli occupazionali (il mantenimento o la riassunzione di un numero di lavoratori pari ad almeno la metà della media di quelli in forza nei due esercizi antecedenti il deposito del ricorso), ferma la necessità di provare, nel caso, la prevalenza dei ricavi prodotti dalla continuazione dell'attività d'impresa.

Nonostante queste interessanti novità in ordine alla salvaguardia dei livelli occupazionali, è opportuno precisare però che il concordato preventivo, anche quello in continuità, è comunque finalizzato al miglior soddisfacimento dei creditori. La prosecuzione dell'attività d'impresa deve comunque risultare vantaggiosa per il ceto creditorio, rispetto alle altre soluzioni concretamente praticabili (concordato liquidatorio o liquidazione giudiziale), e deve quindi integrare uno strumento comunque volto a garantire la migliore soddisfazione dei creditori.

La sezione seconda del decreto in commento è così rubricata: Strumenti negoziali stragiudiziali soggetti ad omologazione, e si distingue dalla sezione prima che ha una rubrica per molti aspetti simile che recita: Strumenti negoziali stragiudiziali. Quello in commento è un istituto che ha avuto poca fortuna fino ad oggi; è stato introdotto dal D.L. numero 35, del 14 marzo 2005 insieme ai piani attestati di cui all'articolo 67 della legge fallimentare, in quella che è stata definita la "privatizzazione" della crisi/insolvenza delle imprese.

I due strumenti deflattivi dell'insolvenza sono caratterizzati in massima parte, e volendo semplificare, da due caratteristiche:

- ✓ il contenuto negoziale dell'accordo che ridefinisce e prova a dare soluzione alla crisi;
- ✓ la presenza di un piano aziendale che indica le attività e le azioni che permetteranno di dare attuazione economica e finanziaria agli accordi.

La differenza sostanziale, e non di poco conto, tra i due istituti sta nel controllo giudiziario; infatti, nulla esclude che le azioni intraprese in base ad un piano attestato, ex art. 67 della legge fallimentare, che non si rivelasse idoneo a risolvere la crisi e che anzi finisse col naufragare in un'insolvenza irreversibile che apre le porte al fallimento, possano essere giudicate da un pubblico ministero come penalmente rilevanti perché ad esempio preferenziali. Ma nonostante la possibile e postuma sanzione, il piano ex articolo 67 è e resta un contratto che può esporre i terzi che non vi partecipano ad azioni che pregiudicano, seppur in parte, i loro interessi.

Gli accordi di ristrutturazione consentono al debitore, grazie all'omologazione, di stabilizzare l'effetto delle azioni intraprese tramite il piano; la stabilizzazione riguarda sia gli aspetti civilistici che penali; allo stesso tempo l'omologazione garantisce i creditori estranei sull'esistenza di un controllo del giudice sugli accordi e sul piano.

L'articolo 61 riprende e amplia il contenuto dell'articolo 182 *septies* della legge fallimentare che prevede che gli accordi di ristrutturazione dei debiti possono essere rivolti ad una o più categorie di creditori finanziari (banche e intermediari) che

hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei.

Tramite questo strumento il debitore può chiedere che gli effetti dell'accordo vengano estesi anche ai creditori non aderenti e che appartengano alla medesima categoria.

La condizione perché questo accada è che tutti i creditori della categoria siano informati dell'avvio delle trattative e siano messi in condizione di parteciparvi in buona fede.

L'articolo 60 in accoglimento della lettera b) dell'articolo 5 della legge delega dimezza la percentuale, di cui all'articolo 57 primo comma stabilita nella misura del sessanta per cento, per gli accordi di ristrutturazione del debito all'interno dei quali il debitore congiuntamente:

a) non propone la moratoria dei creditori estranei agli accordi e

b) non richiede e rinuncia a richiedere le misure protettive temporanee.

La semplificazione consentirà di raggiungere accordi omologabili, con le limitazioni elencate, con i creditori che rappresentino almeno il trenta per cento dei crediti.

La delega aveva previsto l'obbligo di eliminare o ridurre il limite del 60 per cento; il legislatore ha lasciato vivere la vecchia norma, che è ora contenuta nell'articolo 57 del CCII, andando a prevedere nell'articolo 60 una consistente riduzione della massa dei crediti necessaria per concludere gli accordi.

Contenuto del piano: l'articolo 57 del CCII richiama relativamente al contenuto del piano l'articolo 56; che, pertanto, dovrà avere data certa e dovrà indicare:

a) la situazione economico-patrimoniale e finanziaria dell'impresa;

b) le principali cause della crisi;

c) le strategie d'intervento e dei tempi necessari per assicurare il riequilibrio della situazione finanziaria;

d) i creditori e l'ammontare dei crediti dei quali si propone la rinegoziazione e lo stato delle eventuali trattative;

e) gli apporti di finanza nuova;

f) i tempi delle azioni da compiersi, che consentono di verificarne la realizzazione, nonché gli strumenti da adottare nel caso di scostamento tra gli obiettivi e la situazione in atto.



## 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<br>Massimale € 250.000                           | Fatturato fino a € 100.000<br>Massimale € 250.000                          | Fatturato fino a € 50.000<br>Massimale € 500.000                           | Fatturato fino a € 100.000<br>Massimale € 500.000                          |
|--|--|--|--|
| <b>Premio annuo lordo:</b>   |  | <b>Premio annuo lordo:</b>   |  |
| Senza incarichi sindacali - € 265,00<br>Con incarichi sindacali - € 350,00 | Senza incarichi sindacali - € 415,00<br>Con incarichi sindacali - € 560,00 | Senza incarichi sindacali - € 305,00<br>Con incarichi sindacali - € 399,00 | Senza incarichi sindacali - € 470,00<br>Con incarichi sindacali - € 635,00 |

| Fatturato fino a € 100.000<br>Massimale € 1.000.000                        | Fatturato fino a € 150.000<br>Massimale € 1.000.000                        |
|--|--|
| <b>Premio annuo lordo:</b>   |  |
| Senza incarichi sindacali - € 520,00<br>Con incarichi sindacali - € 702,00 | Senza incarichi sindacali - € 730,00<br>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 rilevanza della sentenza di assoluzione sull'accertamento eseguito in sede tributaria: la Corte di Cassazione apre alla natura vincolante, per il giudice civile, dell'accertamento in sede penale

Commento a Corte di Cassazione, Sez. V, Ordinanza n. 25632 del 22 settembre 2021

  
di - Bruno Andò  
Avvocato penalista, Dottore di ricerca

Con l'ordinanza n. 25632 del 22 settembre 2021 la Quinta Sezione Civile della Corte di Cassazione ha formulato delle considerazioni che, a prima vista, sembrano contrastare l'orientamento, ad oggi sostanzialmente univoco della giurisprudenza sia di legittimità civile che tributaria, per cui l'accertamento processuale eseguito in sede tributaria dovrebbe essere insensibile all'esito dell'eventuale procedimento penale pendente per i medesimi fatti.

Secondo l'interpretazione ampiamente prevalente nella giurisprudenza di legittimità, come noto, *“in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall'art. 7, comma 4 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario”* (così, *ex multis*, Cass. Civ. Sez. VI - 5, 15 settembre 2021, n. 24779; Id., 28 giugno 2017, n. 16262).

Nello stesso senso, anche di recente la giurisprudenza tributaria ha affermato che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione con formula piena altro non costituisce che una fonte di prova, precisando che: *“nel processo tributario la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula “perché il fatto non sussiste”, non*

*spiega automaticamente efficacia di giudicato, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta sentenza è destinata ad operare"* (così Comm. Trib. Reg. Piemonte Sez. II, 9 giugno 2021, n. 395) e deve in ogni caso *"procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio"* (Cass. Civ. Sez. Trib., 2 novembre 2019, n. 30941 e Cass. Civ. Sez. V, 27 settembre 2011, n. 19786).

Il principio in questione vale, secondo il prevalente orientamento, anche rispetto alla sentenza penale di condanna, sostanzialmente riconoscendo al giudice tributario un'autonomia valutativa generalizzata, che prescinde dal contenuto della sentenza emessa dall'Autorità Penale: in questo senso si è affermato che *"nei rapporti tra giudizio penale e tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può più attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente: pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare"* (Comm. Trib. Reg. Molise Sez. I, 11 marzo 2021, n. 149).

La ragione normativa di tale orientamento giurisprudenziale nasce dalla circostanza per cui l'art. 654 c.p.p. non prevede l'assunzione dell'autorità di cosa giudicata della sentenza definitiva di condanna od assoluzione nell'ambito del giudizio amministrativo e civile (non aventi ad oggetto una richiesta risarcitoria), a condizione che la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa.

Prima dell'entrata in vigore del codice di procedura penale del 1988 la materia era regolata dall'art. 12 della Legge 512/86, il quale prevedeva che *"...la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale"*.

Successivamente all'introduzione del nuovo codice di rito, ma prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000, la giurisprudenza aveva formulato due differenti interpretazioni: secondo

la prima l'art. 12 della Legge 512/86, pur essendo antecedente al nuovo codice di rito, rappresentava una deroga all'art. 654 c.p.p. (così Comm. Trib. Prov. Bari, 12 aprile 1991), mentre per l'altra, maggioritaria, l'art. 654 c.p.p. aveva implicitamente abrogato il citato art. 12, e ciò poiché l'inciso finale della norma processuale, subordinando l'assunzione di autorità di cosa giudicata nel giudizio extrapenale all'assenza di limitazioni alla prova della posizione giuridica controversa, la rendeva inapplicabile al processo tributario in ragione del fatto che quest'ultimo è *"caratterizzato da un sistema probatorio molto limitato rispetto a quello penale"* (Cass. Pen. Sez. III, 20 ottobre 1994, n. 10792).

L'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000, con l'abrogazione dell'art. 12 della L. 516/82 e la mancata riproduzione, all'interno del "nuovo" art. 20, di un principio di autorità in sede tributaria della sentenza dell'Autorità Penale, ha quindi cristallizzato l'esistenza di un doppio binario di accertamento – apparentemente parallelo e capace, pertanto, di condurre le due Autorità, proprio in ragione del differente regime probatorio dei due processi, a giudizi differenti in relazione alla medesima fattispecie – sulla quale si è innestato il prevalente orientamento della giurisprudenza di legittimità, sopra richiamato, per il quale la sentenza penale di assoluzione non assume efficacia determinante in sede tributaria, potendo invece costituire una possibile fonte di prova.

A ciò deve aggiungersi che, più in generale, secondo la giurisprudenza di legittimità l'art. 654 c.p.p., è norma che, ponendo un'eccezione ai principi generali circa l'ambito di efficacia di un giudicato, deve formare oggetto di stretta interpretazione, con la conseguenza che, dal punto di vista oggettivo, nel giudizio tributario l'efficacia deve ritenersi limitata ad accertamenti relativi a circostanze specifiche costituenti oggetto dell'imputazione, senza estendersi ad elementi di valutazione, ancorché riguardanti elementi costitutivi del reato contestato (Cass. Civ. 18 gennaio 2008, n. 1014).

A questo fronte giurisprudenziale apparentemente granitico, che garantisce l'autonomia del giudice tributario, fa da contraltare quello della inesistenza di una c.d. pregiudiziale tributaria, da cui discende la capacità del giudice penale di procedere ad un autonomo apprezzamento dell'ammontare dell'imposta evasa, anche discostandosi dalla quantificazione operata dall'autorità tributaria, a condizione che delle ragioni di tale scostamento venga data congrua motivazione (*ex plurimis* Cass. Pen. Sez. III, 27 settembre 2018, n. 50157; Id., 19 aprile 2017, n. 28710).

Dal citato fronte, come detto, si discosta la pronuncia in commento, nel corpo della quale la Suprema Corte, dopo aver legittimato il contribuente alla produzione in sede tributaria, anche nel corso del giudizio in grado di appello, di una sentenza penale di assoluzione passata in giudicato, e ricordato che il giudice tributario aveva sviluppato il proprio ragionamento sulla scorta della *"tradizionale preminenza del giudicato penale, esplicitamente riconosciuta*

*negli artt. 651 ss c.p.p.” affermato che “l’ accertamento del fatto, effettuato in sede penale, vincola il giudice” e specificato che nel caso oggetto dello scrutinio di legittimità “non ci troviamo pertanto in presenza di una “automatica” ed acritica estensione del giudicato penale, bensì della esplicita valutazione, operata dalla Commissione Tributaria di secondo grado e confermata dalla Commissione Tributaria Centrale, che i fatti in ordine ai quali si è pronunciato il giudice penale, con sentenza irrevocabile, sono i medesimi su cui si controverte in sede tributaria”, circostanza, questa, a confutazione della quale l’Agenzia delle Entrate non avrebbe addotto alcuna prova.*

Secondo la Suprema Corte, pertanto, non si assisterebbe ad un’ automatica incidenza dell’ esito assolutorio del giudizio penale; essa, in particolare, sarebbe esclusa per aver il giudice extrapenale verificato la medesimezza dei fatti oggetto del processo penale e del contenzioso tributario.

La pronuncia appare fondata su considerazioni di giustizia sostanziale che sebbene non idonee a fondare una modifica legislativa che consenta di formalizzare nuovamente il primato del giudice penale su quello tributario, devono nondimeno accogliersi con grande favore per una serie di considerazioni e, evidentemente, con delle precisazioni.

Non si comprende, in primo luogo, come sia possibile che, dinanzi ad un’ assoluzione piena, che dunque attesta in via definitiva che il fatto non sussiste o che l’ imputato non lo ha commesso, il contribuente debba nondimeno patire l’ esecuzione della pretesa tributaria per il sol fatto che lo stesso ordinamento – quello di cui fanno parte sia i giudici penali, sia i giudici tributari, sia gli Enti impositori e riscossori – preclude che l’ accertamento eseguito in sede penale possa valere anche in altra sede.

La sentenza assolutoria emessa in termini non dubitativi – dunque ai sensi del comma 1 dell’ art. 530 c.p.p. – e con formula oggettiva – perché il fatto non sussiste o per non aver commesso il fatto – rappresenta l’ esito di un processo la cui istruttoria è ispirata alla massima libertà di accesso alle prove, ed in cui, pertanto, la distanza tra la realtà processuale e quella naturalistica si assottiglia nella massima misura, consentendo all’ ordinamento di acquisire fiducia nella sua completezza (tanto che essa esprime autorità di cosa giudicata nei procedimenti risarcitori e disciplinari ai sensi degli artt. 652 e 653 c.p.p.).

Ed allora, se la sentenza penale ha valutato, a carico dell’ imputato, le medesime prove utilizzate ai fini della formulazione della pretesa in sede tributaria, e ne ha dedotto, alla luce di quelle a discarico, ovvero soltanto sulla base di considerazioni di natura logica e giuridica, l’ illogicità o l’ inconcludenza, non è dato comprendere perché l’ ordinamento debba consentire che essa non sia riconosciuta come tale da un’ altra branca dell’ Autorità Giudiziaria.

Un discorso diverso potrebbe valere per le sentenze emesse in termini dubitativi, e ciò

poiché il diverso parametro valutativo della responsabilità penale – come noto fondato sul principio della esclusione del ragionevole dubbio invece che su quello della maggior probabilità – non consentirebbe di ritenere con la medesima serenità che l'illecito di interesse (penale e tributario) sia naturalisticamente inesistente o diversamente connotato da un punto di vista personalistico.

È solo in questo caso che la sentenza penale, seppur dotata di autorità di cosa giudicata, potrebbe legittimamente essere sottoposta al vaglio da parte del giudice tributario, ma ciò, secondo chi scrive, allo scopo non tanto di consentire a quest'ultimo di formulare la propria valutazione eliminando mentalmente le prove diverse ed ulteriori da quelle che propriamente possono essere assunte in sede tributaria, quanto di verificare se il ragionamento del giudice penale, come detto ispirato alla valutazione della colpevolezza al di là di ogni ragionevole dubbio, possa essere mutuato dal giudice extrapenale ai fini dell'assunzione della propria decisione sulla scorta di un parametro meno garantista.

Ciò alla luce di una semplice considerazione che, per quanto fondata su dati di natura empirica, appare ormai pienamente agganciata alla realtà processuale: la prova a carico, sia in sede tributaria sia in sede penale, è costituita essenzialmente dai medesimi atti, e ciò in ragione della piena e sostanziale sovrapposibilità tra i processi verbali di constatazione eseguiti dalla Polizia Tributaria e le informative di reato della Polizia Giudiziaria ovvero del fisiologico rilascio, da parte dei Pubblici Ministeri, del nulla osta all'utilizzo in sede tributaria degli accertamenti eseguiti in sede penale.

Sul punto deve invero considerarsi che il contenuto dei compendi documentali delle indagini esperite dagli organi investigativi trova il suo ingresso in sede penale mediante prova testimoniale, e non documentale (ciò nonostante sia noto l'orientamento giurisprudenziale prevalente secondo cui i processi verbali di constatazione, in quanto riproducenti attività amministrativa antecedente all'emersione di indizi di reato, sono documenti extraprocessuali, come tali acquisibili ai sensi dell'art. 234 c.p.p.: così, *ex multis*, Cass. Pen. Sez. III, 14 novembre 2018, n. 51497): ciò significa che, in sostanza, la prova a carico è la medesima in entrambi i giudizi, mentre quella a discarico subisce una profonda contrazione alla luce del divieto di assumere, in sede tributaria, prova testimoniale.

- ✓ Quello che, allora, appare necessario al fine di evitare che due sentenze del medesimo ordinamento possano giungere a conclusioni tra loro incompatibili – eventualità che confliggerebbe con il principio di non contraddizione interna dell'ordinamento – è che il giudice tributario, una volta verificata in maniera rigorosa la piena coincidenza dei fatti oggetto della contestazione penale con quelli sottoposti al proprio scrutinio:
- ✓ in presenza di un'assoluzione con formula perché il fatto non sussiste o per non aver

commesso il fatto, non emessa in termini dubitativi, si limiti, come suggerisce la Cassazione con la pronuncia in commento, a prenderne atto. Ciò, evidentemente, a condizione che anche le prove addotte dalle parti in sede penale coincidano con quelle spese in sede tributaria e, in particolare, che l'Amministrazione non ne abbia addotte di ulteriori;

- ✓ in presenza di un'assoluzione con formula dubitativa, possa prendere in considerazione, mediante la sentenza penale, anche tutte le prove addotte dalla difesa in quest'ultima sede così da poter formulare le proprie valutazioni alla luce dell'autonomo criterio valutativo proprio del processo tributario, ma con il medesimo orizzonte probatorio.

## **Trasferimento di azienda e relativi crediti fiscali: non occorrono formalità ulteriori oltre quelle risultanti al registro delle imprese**

*Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n. 28787 del 19 ottobre 2021*



di - Serena Salvadori  
Dottore Commercialista

Con l'Ordinanza n. 28787 del 19 ottobre 2021 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (Pres. Virgilio, Rel. Saija) ha trattato della vicenda di un recupero IVA a credito con cartella di pagamento per carenti versamenti IVA, per complessivi € 350.031,00, oltre interessi e sanzioni. Tale credito era in effetti stato ricevuto dalla società che lo aveva utilizzato (conferitaria) in fase di conferimento di ramo d'azienda, risultando maturato preventivamente in capo alla conferente.

La Suprema Corte ha ritenuto inammissibile quanto evidenziato dall'Agenzia delle Entrate per i seguenti aspetti.

### **- La prima questione riguarda l'aspetto civilistico, giuridico e fiscale del conferimento d'azienda e della relativa trattazione dei crediti tra conferente e conferitario**

Vale la pena soffermarsi un attimo sugli aspetti prima civilistici e poi fiscali dell'apporto di azienda per poi tornare a quanto la Suprema corte ha pronunciato.

#### **Aspetto civilistico**

Partendo dall'articolo 2247 c.c. si definisce "contratto di società" quel contratto attraverso il quale "due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili" ecco quindi che andando ad analizzare quanto disposto dal Codice Civile alla base del contratto societario gli elementi essenziali per la

costituzione di una società risultano proprio essere:

- ✓ Conferimenti
- ✓ Attività economica
- ✓ Divisione di utili

Ecco che questi rappresentano l'elemento alla base ai fini di una futura attività comune sui le controparti si obbligano da una lato apportando beni, denaro crediti (il conferente) dall'altro assegnando al conferente (il conferitario) un determinato ammontare di azioni o quote come in questo caso preso ad esame.

Tali dotazioni possono essere costituiti da qualsiasi entità suscettibile di valutazione economica e quindi in sostanza possono essere rappresentati da:

- ✓ Denaro
- ✓ Beni in natura
- ✓ Crediti
- ✓ Servizi

Come affermato anche dalla Cassazione con la sentenza numero 9575 del 11 maggio 2016, *“deve intendersi come cessione di azienda il trasferimento di un'entità economica organizzata in maniera stabile la quale, in occasione del trasferimento, conservi la sua identità e consenta l'esercizio di un'attività economica finalizzata al perseguimento di uno specifico obiettivo; occorre, dunque, la valutazione complessiva di una pluralità di elementi, tra loro in rapporto di interdipendenza in relazione al tipo di impresa, consistenti nell'eventuale trasferimento di elementi materiali o immateriali e del loro valore, nell'avvenuta riassunzione in fatto della maggior parte del personale da parte della nuova impresa, dell'eventuale trasferimento della clientela, nonché del grado di analogia tra le attività esercitate prima o dopo la cessione. Vero è che l'ipotesi della cessione di azienda ricorre anche nel caso in cui il complesso degli elementi trasferiti non esaurisca i beni costituenti l'azienda o il ramo ceduti e, tuttavia, per la ricorrenza di detta cessione è indispensabile che i beni oggetto del trasferimento conservino un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine, sia pure con la successiva integrazione del cessionario, all'esercizio dell'impresa. Si deve, quindi, verificare che si tratti di un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività di impresa, di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività. “*

## Aspetto giuridico

Da un punto di vista giuridico il conferimento d'azienda per quanto attiene la parte che ci riguarda direttamente, ossia il passaggio dei crediti e deve essere effettuato a norma del l'articolo 2559 c.c. ossia "La cessione dei crediti relativi all'azienda ceduta, anche in mancanza di notifica al debitore o di sua accettazione, ha effetto, nei confronti dei terzi, dal momento dell'iscrizione del trasferimento nel registro delle imprese.

Nel nostro caso nonostante la ricorrente sottolinei che tali crediti sembravano esclusi viene sottolineato nella parte del ricorso incidentale che il credito IVA, oggetto del contendere, è da ritenersi ricompreso nel ramo d'azienda conferito in quanto, nelle liquidazioni IVA della conferente (liquidazioni IVA 2008 e 2009) non era stato né utilizzato in compensazione né riportano a nuovo quindi come fatto concludente è stato di fatto portato nella "nuova" società e in ciò niente si discosta da quanto si rileva da un punto di vista di efficacia giuridica così come dettato dal 2559 c.c. assumendo come "fatto compiuto" la pubblicazione presso il Registro delle Imprese e prescindendo da quanto disposto ai sensi dell'art. 69 del R.D. n. 2440 del 1923 ove si andava affermando che *"Le cessioni, le delegazioni, le costituzioni di pegno, i pignoramenti, i sequestri e le opposizioni relative a somme dovute dallo Stato, nei casi in cui sono ammesse dalle leggi, debbono essere notificate all'amministrazione centrale ovvero all'ente, ufficio o funzionario cui spetta ordinare il pagamento."*

### - La seconda questione è inerente il "tema di prova per presunzioni"

La Suprema Corte nel reputare inammissibile quanto richiesto dall'Agenzia delle Entrate in tema di presunzioni va ricordando quanto stabilito in tema di recente Cassazione n. 9059/2018 ove veniva ribadito che *"In tema di prova per presunzioni, il giudice, dovendo esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi";* rifacendoci anche a quanto stabilito dal codice civile all'articolo 2697 ovvero *"Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione*

*si fonda.”*

Nella fattispecie in esame l’Agenzia delle Entrate omette di censurare, e di spiegarne anche le ragioni in modo adeguato, in cosa il giudice d’appello avrebbe errato nell’effettuare la sintesi degli elementi indiziari.

Occorre in questa sede quindi richiamare, da un punto di vista giuridico, quanto disposto dagli articoli 2727 e 2719 del Codice civile in tema di presunzione semplice ma anche quanto disposto con la CM 23.5.78 n. 29, del Ministero delle Finanze per la parte fiscale.

Lo stesso Ministero delle Finanze nella CM, sopra indicata, specifica che *“il fondamento delle presunzioni semplici non deve essere il risultato di un’induzione arbitraria di sospetto o di semplici indizi concorrenti, bensì la valutazione complessiva e globale di tutti gli elementi certi che, dando origine alla presunzione stessa, permettono di risalire dal fatto noto al fatto ignoto.*

*Anche*

Come prescritto nell’articolo 2727 del c.c. *“Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato.”*

**Il fatto noto** deve essere quindi certo, o al limite oggettivamente determinabile, non deve essere incerto e la sua mancanza determina l’inesistenza della presunzione stessa a prescindere dalla sussistenza dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Ecco che andando ad analizzare lo step successivo gli elementi posti alla base della presunzione, anche in relazione a quanto stabilito dalla Cass. 26.3.2003 n. 4472, non devono necessariamente essere più di uno, *“potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su di un solo elemento - purché grave e preciso - e dovendosi il requisito della concordanza ritenere menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi”.*

Le presunzioni semplici costituiscono piena prova solo in quanto gravi, precise e concordanti, intendendosi:

- GRAVE, ossia il grado di convincimento che la presunzione può produrre essendo a tal fine sufficiente che l’esistenza del fatto ignoto sia desunta con ragionevole certezza;
- PRECISA, il fatto noto, da cui muove il ragionamento presuntivo, non deve essere vago ma ben determinato nella sua realtà storica;
- CONCORDANTE, la prova deve essere fondata su una pluralità di fatti noti convergenti

nella dimostrazione del fatto ignoto.

Anche la Cass. Sez. 5, 15.3.2017 n. 6736, nel testo della sentenza, nel rigettare il ricorso più volte richiama la gravità, la precisione e la concordanza delle prove ribadendo che: “ Al riguardo questa Corte ha osservato che “la L. 7 luglio 2009, n. 88, art. 24, comma 5, (Legge Comunitaria 2008), ha modificato il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39 (così come l’omologo D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 in tema di IVA), eliminando le disposizioni introdotte dal D.L. n. 223 del 2006, art. 35: ciò a seguito di un parere motivato del 19 marzo 2009 della Commissione Europea, la quale, nell’ambito del procedimento di infrazione n. 2007/4575, aveva rilevato l’incompatibilità - in relazione, specificamente, all’IVA, ma ritenuta estensibile dal legislatore nazionale anche alle imposte dirette - di tali disposizioni con il diritto comunitario. *E’ stato così ripristinato il quadro normativo anteriore al luglio 2006, sopprimendo la presunzione legale (ovviamente relativa) di corrispondenza del corrispettivo effettivo al valore normale del bene, con la conseguenza che tutto è tornato ad essere rimesso alla valutazione del giudice, il quale può, in generale, desumere l’esistenza di attività non dichiarate “anche sulla base di presunzioni semplici, **purché queste siano gravi, precise e concordanti**”: e ciò - deve intendersi - con effetto retroattivo, stante la ragione di adeguamento al diritto comunitario che ha spinto il legislatore nazionale del 2009 ad intervenire”*

Tornando al caso in esame la Suprema Corte nella sentenza definisce che “non è infatti sufficiente la mera deduzione della carenza, in ciascun elemento indiziario, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ciò non potendo di per sé escludere che essi (cumulativamente considerati) costituiscano idoneo sostegno al libero convincimento riservato al giudice di merito. Da quanto precede discende, dunque, l’inammissibilità del motivo per difetto di specificità”; proprio da ciò discende l’inammissibilità del motivo per difetto di specificità.

## **Corte di Cassazione, Sez. V, Ordinanza n. 25632 del 22 settembre 2021**

### **Fatti di causa**

l'Agenzia delle Entrate, a seguito di accertamenti conclusi con Processo Verbale di Costatazione redatto dalla Guardia di Finanza il 9.12.1987 e regolarmente comunicato alla parte, notificava alla (omissis) Sas, in persona del legale rappresentante pro tempore, i cinque avvisi di accertamento, nn. 13/1988, 14/1988, 15/1988, 16/1988 e 17/1988, relativi agli anni dal 1983 al 1987, mediante i quali rettificava in aumento, ai fini ILOR, il reddito dichiarato dalla contribuente, esercente l'attività di "casa per ferie".

Avverso gli indicati avvisi di accertamento, la contribuente proponeva ricorso innanzi alla Commissione Tributaria di primo grado di Bolzano, contestando la motivazione dell'atto impositivo in quanto redatta per relationem. La Commissione di primo grado riuniva i ricorsi e li rigettava.

La decisione assunta dalla Commissione di primo grado era impugnata dalla Sas (Omissis) innanzi alla Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano lamentando la contribuente, tra l'altro, l'omessa valutazione di una CTU raccolta in diversi ma collegati procedimenti, ed incorrendo nelle censure dell'Amministrazione finanziaria che affermava l'integrale novità delle censure, proposte dalla società soltanto in sede di appello. Allegata alla memoria conclusiva del secondo grado di giudizio, poi, la ricorrente produceva sentenza penale definitiva di assoluzione dal delitto di cui all'art. 4, n. 7), del DI n. 492/82, come conv., relativa a fatti che reputava essere i medesimi dibattuti in sede tributaria. La CTR riteneva che il giudicato penale irrevocabile dovesse essere "esteso" anche al giudizio tributario, e pertanto accoglieva il ricorso della contribuente ed annullava gli atti impositivi emessi nei confronti della società.

L'Ente impositore ricorreva avverso la decisione sfavorevole conseguita, innanzi alla Commissione Tributaria Centrale, sezione di Bolzano, che confermava la decisione adottata dalla Commissione Tributaria di secondo grado.

Avverso la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Centrale di Bolzano ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a tre motivi di ricorso. La Società (omissis) non

si è costituita.

## Ragioni della decisione

Con il suo primo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria contesta la nullità della decisione assunta dalla impugnata Commissione Tributaria Centrale, in conseguenza della violazione dell'art. 37 del Dpr 636 del 1972, nella formula vigente *ratione temporis*, nonché degli artt. 132 cod. proc. civ. e 111 Cost., per aver adottato una decisione che presenta una motivazione meramente apparente, di cui "non è possibile, in alcun modo, individuare la *ratio decidendi*" (rie., p. 9).

Mediante il secondo strumento di impugnazione, ancora proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ., l'Ente impositore censura la nullità della decisione assunta dalla impugnata Commissione Tributaria Centrale, in conseguenza della violazione dell'art. 37 del Dpr 636 del 1972, nella formula vigente *ratione temporis*, e dell'art. 112 cod. proc. civ., in conseguenza dell'intervenuta violazione del principio della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, in quanto l'unica contestazione proposta dalla società in primo grado era stata il vizio di motivazione dell'avviso di accertamento.

Con il suo terzo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., l'Amministrazione Kanziaria critica la violazione dell'art. 654 cod. proc. pen., e dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, in cui è incorsa la CTC, perché l'efficacia vincolante del giudicato penale si produce soltanto nei confronti di chi sia stato parte del giudizio penale mentre, nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate non ha partecipato a quel giudizio e, ancora, perché "l'efficacia vincolante del giudicato penale non potrebbe giammai operare automaticamente nel processo tributario" (rie., p. 14).

I motivi di ricorso possono essere trattati congiuntamente, perché tutti attengono al rilievo da assegnare, nel processo tributario, al giudicato penale sopravvenuto in corso di causa.

Occorre premettere non essere in contestazione che, nel momento in cui la società ha prodotto la sentenza penale irrevocabile favorevole, innanzi alla Commissione Tributaria di secondo grado, il giudizio tributario era ancora in corso.

Può quindi aggiungersi, in ordine alla tempestività della produzione documentale della sentenza, cui la contribuente ha provveduto quasi al termine del secondo grado di giudizio, che, come anche recentemente ribadito da questa Corte di legittimità, "l'eccezione di giudicato esterno non è soggetta a preclusioni per quanto riguarda la sua allegazione in sede di merito in quanto prescinde da qualsiasi volontà dispositiva della parte e in considerazione del suo rilievo pubblicistico, è rilevabile d'ufficio. (In applicazione del principio, la S.C. ha confermato la decisione di appello che nel giudizio civile di risarcimento del danno aveva ritenuto l'allegazione della sentenza penale di condanna non subordinata a decadenze e preclusioni istruttorie, potendo essere effettuata in ogni stato e fase del giudizio di merito)", Cass. sez. VI-III, 7.1.2021, n. 48, confermandosi l'orientamento espresso affermando che "il giudicato esterno, al pari di quello interno, risponde alla finalità d'interesse pubblico di eliminare l'incertezza delle situazioni giuridiche e di rendere stabili le decisioni, sicché il suo accertamento non costituisce patrimonio esclusivo delle parti e non è subordinato ai limiti fissati dall'art. 345 c.p.c. per le prove nuove in appello, di tal che il giudice, al quale ne risulti l'esistenza, non è vincolato dalla posizione assunta dalle parti in giudizio, dovendo procedere al suo rilievo e valutazione anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo", Cass. sez. II, 25.10.2018, n. 27161. Deve pertanto negarsi che la produzione di una sentenza penale irrevocabile prodotta dalla parte sia soggetta a preclusioni processuali, potendo la stessa essere acquisita, ed utilizzata per la decisione, anche d'ufficio. Del resto, apparirebbe davvero improprio richiedere alla parte di anticipare le proprie difese in relazione ad una sentenza penale che non è ancora stata pronunciata.

Tanto premesso, la motivazione della impugnata sentenza della Commissione Tributaria Centrale certo non si dilunga, ed i giudici scrivono soltanto: “Il Collegio ritiene esauriente il ragionamento svolto nella sentenza di secondo grado in merito alla tradizionale preminenza del giudicato penale, esplicitamente riconosciuta negli artt. 651 e ss. C.p.c.”. Tuttavia, in considerazione della limitata analisi che il giudice era chiamato a compiere, la motivazione non si ritiene possa essere qualificata come meramente apparente.

Può allora ricordarsi che l'accertamento di fatto, effettuato in sede penale, vincola il giudice civile.

Occorre quindi osservare che il giudice impugnato opera esplicito riferimento, a fondamento della propria decisione, alla valutazione ed alla motivazione adottata dai giudici della Commissione Tributaria di secondo grado, ed è consentito proporre una motivazione per relationem rispetto ad atti di cui le parti abbiano sicura conoscenza. I giudici di secondo grado hanno osservato che “i fatti contestati dalla Guardia di Finanza e le relative risultanze del verbale di costatazione ... sono i medesimi su cui si è pronunciato il giudice penale con formula assoluta ‘perché il fatto non sussiste’, non si può non ritenere l'autorità di cosa giudicata, di detta sentenza irrevocabile del Trib. di Bolzano n. 672/1991 nei confronti del processo tributario”. Non ci troviamo pertanto in presenza di una “automatica” ed acritica estensione del giudicato penale, bensì della esplicita valutazione, operata dalla Commissione Tributaria di secondo grado e confermata dalla Commissione Tributaria Centrale, che i fatti in ordine ai quali si è pronunciato il giudice penale, con sentenza irrevocabile, sono i medesimi su cui si controverte in sede tributaria. Non si confronta con questa specifica ratio decidendi l'Agenzia delle Entrate, non ne critica il fondamento, non illustra come abbia contestato e provato che i fatti su cui si sono fondati gli accertamenti, penale e tributario, non sono gli stessi.

Il ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria risulta pertanto infondato e deve essere respinto.

Non occorre provvedere sulle spese di lite, tenuto conto che la società non ha svolto difese. Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

La Corte,

P.Q.M.

rigetta il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate.

Nulla per le spese.

Così deciso in Roma, l'8.7.2021.

## **Corte di Cassazione, Sez. V, Ordinanza n. 28787 del 19 ottobre 2021**

### **Fatti di causa**

All'esito di controllo automatizzato della dichiarazione presentata da (omissis) s.r.l. per l'anno di imposta 2009, ex art. 36-*bis* d.P.R. n. 600/73 e art. 54-*bis* d.P.R. n. 633/72, vennero recuperati a tassazione con cartella di pagamento per carenti versamenti IVA, complessivi € 350.031,00, oltre interessi e sanzioni.

Proposto ricorso dalla contribuente, la C.T.P. di Milano lo accolse con sentenza n. 440/9/13; la C.T.R. per la Lombardia, con decisione del 13.2.2015, confermò la prima sentenza, rigettando l'appello dell'Ufficio. Osservò in particolare il secondo giudice che il credito in questione era stato oggetto di cessione - nell'ambito del conferimento di ramo d'azienda effettuato il 19.12.2008 da (omissis) s.r.l. (poi (omissis)  *Holding* s.a.p.a.) a (omissis) s.r.l. (poi (omissis) s.r.l.) - proprio in favore dell'odierna controricorrente, sicché la pretesa fiscale era da ritenersi infondata.

L'Agenzia delle Entrate ricorre ora per cassazione, sulla base di cinque motivi, cui resiste la società contribuente con controricorso, proponendo anche ricorso incidentale condizionato, affidato a due motivi.

### **Ragioni della decisione**

#### **Ricorso principale**

- Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 1362 e 1363 e.e., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente si duole della totale obliterazione del tenore letterale della clausola di cui all'art. 3 dell'atto di conferimento del 9.12.2008, a mente della quale restavano esclusi dal conferimento stesso tutti i crediti fiscali. L'aver ricostruito la comune volontà delle parti alla luce del solo comportamento fiscale successivo (ossia, la circostanza che la società conferente non avesse utilizzato il credito IVA in discorso,

né l'avesse dichiarato) costituisce una violazione delle norme rubricate, perché il riferimento al comportamento successivo ha una valenza meramente sussidiaria.

- Con il secondo motivo, si lamenta erronea o falsa applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 e.e., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente evidenzia che le circostanze utilizzate dalla C.T.R. a sostegno del preteso non utilizzo del credito da parte della conferente non sono gravi, precise e concordanti.

- Con il terzo motivo, si lamenta nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. La ricorrente lamenta la mera apparenza della motivazione.

- Con il quarto motivo, si lamenta violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e.e. e 69 r.d. n. 2440/1923, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente evidenzia che, poiché il conferimento di un ramo d'azienda determina la cessione del credito, occorre che detta cessione sia notificata all'Amministrazione finanziaria per poter spiegare effetto, accertamento del tutto omesso dal giudice d'appello, con conseguente erroneità della decisione, laddove s'è ritenuta sussistente ed efficace la cessione stessa.

- Con il quinto motivo, si denuncia nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c. e 36 del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., giacché - venendo in contestazione l'indebito utilizzo di un credito IVA - occorre previamente accertare se detto credito sia o meno sussistente. Ne deriva che la sentenza è nulla nella parte in cui omette ogni valutazione su tale necessario thema decidendum, in violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, ovvero per totale mancanza di motivazione, ove dovesse ritenersi che una tale valutazione sia stata effettuata per implicito.

## Ricorso incidentale

- Con il primo motivo, la società si duole della violazione degli artt. 10 e 11 d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., avendo la C.T.R. rigettato l'eccezione d'inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle Entrate per difetto di sottoscrizione dell'atto da parte del Direttore Provinciale titolare e per non essere stata prodotta delega di firma, stante l'avvenuta sua contestazione.

- Con il secondo motivo, si deduce violazione dell'art. 53 del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per aver la C.T.R. respinto l'eccezione di inammissibilità dell'appello dell'Agenzia, perché totalmente privo di specificità.

2.1 - Devono in primo luogo affrontarsi, per ragioni di pregiudizialità logico giuridica, il terzo e il quinto motivo del ricorso principale, con cui si denuncia la nullità della sentenza per difetto di motivazione e la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato. Essi sono infondati.

Infatti, la C.T.R., seppur con motivazione succinta, ha dato sufficientemente conto dell'iter logico-giuridico posto a base della decisione, avendo affermato che il credito IVA per cui è processo era da ritenersi ricompreso nel conferimento d'azienda (e quindi con essa pervenuto alla società conferitaria), occorrendo riferirsi alle risultanze oggettivamente rilevabili dal comportamento fiscale delle parti contrattuali. Ha così evidenziato che la riprova che il credito in discorso fosse stato effettivamente conferito (e quindi che la odierna controricorrente ne fosse divenuta titolare) poteva riscontrarsi nella circostanza che detto credito, evincibile dalle liquidazioni IVA 2008 della conferente, non fosse stato utilizzato in compensazione, e che nel 2009 non risultava essere stato riportato a nuovo.

Si tratta, dunque, di motivazione certamente rispondente al "minimo costituzionale" (v. Cass., Sez.

Un., n. 8053/2014), anche in relazione all'accertamento circa la sussistenza del credito stesso, specie ove si consideri che le contestazioni mosse al riguardo dall'Agenzia delle Entrate - da quanto consta dagli atti - concernono la sola titolarità del credito e non anche la sua esistenza, mai messa in dubbio.

3.1 - Il primo motivo è inammissibile.

Infatti, è noto che "La parte che, con il ricorso per cassazione, intenda denunciare un errore di diritto o un vizio di ragionamento nell'interpretazione di una clausola contrattuale, non può limitarsi a richiamare le regole di cui agli artt. 1362 e ss. e.e., avendo invece l'onere di specificare i canoni che in concreto assuma violati, ed in particolare il punto ed il modo in cui il giudice

del merito si sia dagli stessi discostato, non potendo le censure risolversi nella mera contrapposizione tra l'interpretazione del ricorrente e quella accolta nella sentenza impugnata, poiché quest'ultima non deve essere l'unica astrattamente possibile ma solo una delle plausibili interpretazioni, sicché, quando di una clausola contrattuale sono possibili due o più interpretazioni, non è consentito, alla parte che aveva proposto l'interpretazione poi disattesa dal giudice di merito, dolersi in sede di legittimità del fatto che fosse stata privilegiata l'altra" (Cass. n. 28319/2017), il che è quanto, in definitiva, è avvenuto con la proposizione della censura in esame.

D'altra parte, contrariamente all'assunto della ricorrente, nell'interpretare la clausola in questione la C.T.R. non ha affatto obliterato il suo significato letterale, ma ha ritenuto di dover procedere alla scansione di ulteriori criteri interpretativi, con tipico apprezzamento di merito, non censurabile in questa sede se non sotto il profilo motivazionale (censura che tuttavia - come s'è visto poc'anzi - è da considerarsi comunque infondata, per come proposta). È stato infatti condivisibilmente affermato che "Costituisce questione di merito, rimessa al giudice competente, valutare il grado di chiarezza della clausola contrattuale, ai fini dell'impiego articolato dei vari criteri ermeneutici; deve escludersi, quindi, che nel giudizio di cassazione possa procedersi a una diretta valutazione della clausola contrattuale, al fine di escludere la legittimità del ricorso da parte del giudice di merito al canone ermeneutico del comportamento successivo delle parti" (Cass. n. 5624/2005).

Infine, non va sottaciuto che - al contrario di quanto sostenuto dall'Agenzia - il criterio del riferimento al comportamento successivo tenuto dalle parti dopo la conclusione del contratto non ha affatto natura sussidiaria; si è infatti ritenuto, con valutazione che il Collegio pienamente condivide, che "Nell'interpretazione del contratto, che è attività riservata al giudice di merito, censurabile in sede di legittimità solo per violazione dei canoni ermeneutici o vizio di motivazione, il carattere prioritario dell'elemento letterale non va inteso in senso assoluto, atteso che il richiamo nell'art. 1362 e.e. alla comune intenzione delle parti impone di estendere l'indagine ai criteri logici, teleologici e sistematici anche laddove il testo dell'accordo sia chiaro ma incoerente con indici esterni rivelatori di una diversa volontà dei contraenti; pertanto, sebbene la ricostruzione della comune intenzione delle parti debba essere operata innanzitutto sulla base del criterio dell'interpretazione letterale delle clausole, assume valore rilevante anche il criterio logico-sistematico di cui all'art. 1363 e.e., che impone di desumere la volontà manifestata dai contraenti da un esame complessivo delle diverse clausole aventi attinenza alla materia in contesa, tenendosi, altresì, conto del comportamento, anche successivo, delle parti" (Cass. n. 20294/2019; Cass. n. 13595/2020).

4.1 - Il secondo motivo è anch'esso inammissibile.

Ancora di recente (Cass. n. 9059/2018) è stato ribadito che "In tema di prova per presunzioni, il giudice, dovendo esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale

di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi”.

Orbene, premesso che la ricorrente neanche articola qualsivoglia argomento a sostegno della pur denunciata violazione o falsa applicazione della regola sul riparto dell'onere probatorio (art. 2697 e.e.), donde l'inammissibilità della relativa censura in re ipsa, si osserva che quanto ai criteri legali di valutazione della prova presuntiva, che anch'essi sarebbero stati violati dalla C.T.R., l'Agenzia stessa omette di censurare - e di spiegarne adeguatamente le ragioni

- in cosa il giudice d'appello avrebbe errato nell'effettuare la doverosa valutazione di sintesi degli elementi indiziari; come si deduce dall'insegnamento sopra richiamato, al fine di censurare efficacemente in sede di legittimità la violazione degli artt. 2727 e 2729 e.e. non è infatti sufficiente la mera deduzione della carenza, in ciascun elemento indiziario, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ciò non potendo di per sé escludere che essi (cumulativamente considerati) costituiscano idoneo sostegno al libero convincimento riservato al giudice di merito. Da quanto precede discende, dunque, l'inammissibilità del motivo per difetto di specificità.

5.1 - Infine, il quarto motivo è inammissibile per novità, ed è comunque infondato.

Da quanto evincibile dagli atti, il problema della presunta necessità di notificare la cessione del credito fiscale (in quanto ricompreso nel conferimento del ramo d'azienda), ai sensi del disposto dell'art. 69, comma 1, del r.d. n. 2440/1923, non risulta mai affrontato nel giudizio di merito, e non consiste in una mera questione di diritto, implicando un accertamento in linea di fatto; deve pertanto applicarsi il principio secondo cui “Qualora una questione giuridica - implicante un accertamento di fatto - non risulti trattata in alcun modo nella sentenza impugnata, il ricorrente che la proponga in sede di legittimità, onde non incorrere nell'inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, ma anche, per il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, di indicare in quale atto del giudizio precedente lo abbia fatto, per consentire alla Corte di controllare “ex actis” la veridicità di tale asserzione, prima di esaminare nel merito la censura stessa” (Cass. n. 32804/2019).

In ogni caso, la censura è comunque destituita di fondamento. Sulla questione dell'efficacia della cessione dell'azienda (o di un suo ramo) riguardo al credito IVA, è stato in verità di recente affermato da questa stessa Sezione che “In caso di cessione dell'azienda, il credito IVA relativo all'azienda ceduta può essere escluso dalla cessione del compendio aziendale, essendo la disciplina prevista dagli artt. 2558, 2559 e.e. derogabile per volontà delle parti, salva la notifica, ai fini della apponibilità della cessione all'amministrazione finanziaria, della cessione del credito IVA a termini dell'art. 69, comma 1, r.d. n. 2440/1923, in deroga al disposto di cui all'art. 2559 cod. civ. Ne consegue che, nell'ipotesi in cui il credito IVA sia stato escluso dalla cessione dell'azienda, il cedente è legittimato a richiederne il rimborso, ove ne sussistano i presupposti” (Cass. n. 33965/2019).

Ritiene al riguardo la Corte che, quanto agli effetti della cessione d'azienda nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, detto principio costituisca in realtà un obiter dictum, eccedente la necessità logico-giuridica della decisione e come tale non vincolante (Cass. n. 11160/2004; Cass. n. 23635/2010; Cass. n. 1815/2012; Cass., Sez. Un., n. 23397/2016). Infatti, nella specie il giudice di merito aveva accertato che il credito IVA richiesto a rimborso dal cedente dell'azienda non era stato ricompreso nella cessione, ritenendo dunque la sua legittimazione e argomentando ad abundantiam che - a riprova della sua esclusione - non risultava neanche che la cessione dello stesso credito IVA fosse stata notificata all'Amministrazione, ex art. 69 r.d. n. 2440/1923; pertanto, nell'economia della decisione in discorso, la questione della notifica all'Amministrazione era del tutto avulsa dalla materia del contendere, essendosi nel resto ritenuto (del tutto condivisibilmente)

che, nell'ambito della cessione d'azienda, le parti possano convenzionalmente escludere uno o più cespiti aziendali, compreso il credito IVA, con conseguente piena legittimazione del cedente rispetto alla richiesta di rimborso.

Ciò posto, ritiene la Corte come, in caso di conferimento di azienda o di ramo d'azienda, trovi piena applicazione - anche riguardo al credito IVA - la regola generale sulla cessione d'azienda di cui all'art. 2559 e.e., secondo cui la cessione dei crediti inerenti all'azienda ceduta (o al suo ramo) ha effetto nei confronti del debitore, pur in mancanza di accettazione o di notifica, dal momento dell'iscrizione del trasferimento nel R.I.; pertanto, trattandosi nella specie di conferimento di ramo aziendale successivo all'entrata a regime del R.I. (1° gennaio 2004), e non essendovi questione sull'adempimento pubblicitario in discorso, la cessione del credito IVA per cui è processo non era comunque soggetta ad alcuna notifica nelle forme del Regolamento di contabilità dello Stato (in senso conforme, di recente, Cass. n. 20415/2018, in fattispecie anteriore alla stessa attuazione del R.I., in continuità con Cass. n. 6578/2008 e Cass. n. 8644/2009). Atomizzare gli adempimenti conseguenti alla cessione dell'azienda, distinguendoli a seconda della natura dei cespiti, finirebbe infatti con lo svilire l'unitarietà della fattispecie negoziale, caratterizzata dal lato oggettivo, per costante giurisprudenza, dall'essere l'azienda una universalità di beni ex art. 816 e.e. (v., ex multis, Cass. 20191/2007). Non occorre dunque - il che vale, a maggior ragione, dopo l'attuazione del R.I. - notificare all'Amministrazione nelle forme di cui all'art. 69 cit. un separato atto ricognitivo di un effetto (la cessione del credito) che interviene ape /egis (art. 2559 e.e.), ove il credito fiscale sia inerente all'azienda o al ramo aziendale oggetto della cessione o del conferimento.

Può dunque affermarsi il seguente principio di diritto: "Il conferimento di un'azienda (o di un suo ramo) in una società costituisce una cessione d'azienda, che comporta per legge - salvo patto contrario - la cessione dei crediti relativi al suo esercizio, compresi i crediti d'imposta vantati dal cedente nei confronti dell'erario, sicché, ai fini dell'efficacia nei confronti di quest'ultimo, non occorre procedere alla notifica ai sensi dell'art. 69 del r.d. n. 2440 del 1923, discendendo i relativi effetti dall'adempimento delle formalità pubblicitarie presso il registro delle imprese, secondo quanto disposto in via generale dall'art. 2559 e.e."

6.1 - Il ricorso incidentale resta conseguentemente assorbito.

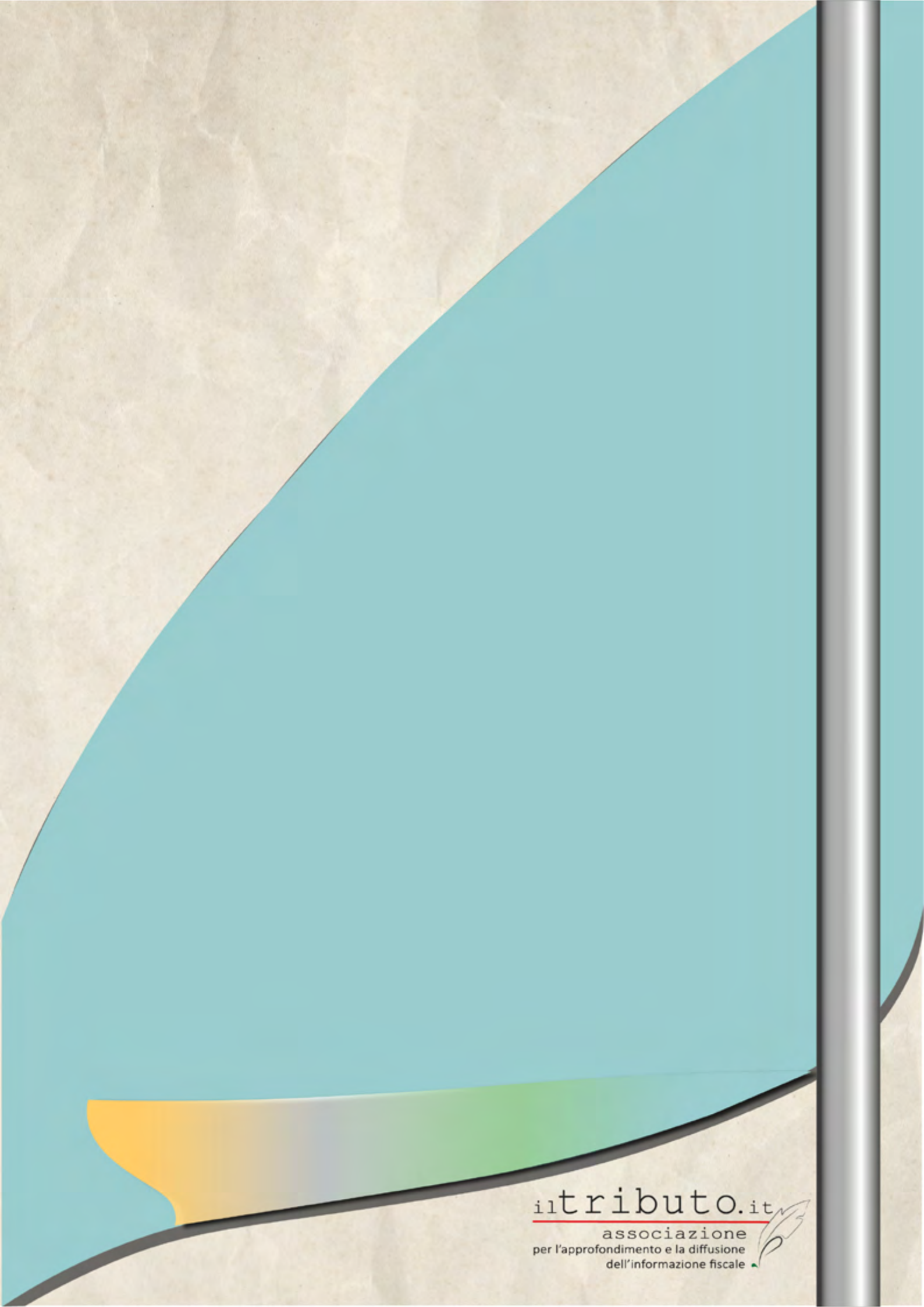
7.1 - In definitiva, il ricorso principale è rigettato, l'incidentale è assorbito. Le spese di lite, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

**P.Q.M.**

**la Corte**

rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito l'incidentale. Condanna l'Agenzia delle Entrate alla rifusione delle spese di lite, che liquida in € 7.800,00 per compensi, oltre€ 200,00 per esborsi, oltre rimborso forfetario in misura del 15%, oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione,  
il giorno 11.5.2021.



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