

#74 04.2021



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

# tributo

- › **Giustizia tributaria, al via la commissione interministeriale Giustizia-MEF**
- › **Profili fiscali dell'avviamento negativo (*badwill*)**
- › **Distacco dipendenti stranieri in Italia**
- › **L'integrale pagamento del debito tributario, ove previsto quale causa di non punibilità, non può costituire presupposto di legittimità del patteggiamento**
- › **Nulle le cartelle esattoriali notificate da un indirizzo PEC sconosciuto**
- › **Le sezioni unite e la decadenza: una sentenza che farà danni**
- › **La responsabilità dell'amministratore di fatto per i delitti tributari**
- › **Agevolazioni prima casa e inidoneità dell'immobile preposseduto: la lettura della Suprema Corte**



#74.2021

## Approfondimento online - Anno 7

iltributo.it

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



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

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

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

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:

Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521

E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



Iscriviti subito alla **NOSTRA NEWSLETTER**,  
per leggere gratis l'approfondimento e le *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 della Associazione iltributo

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data ..... Firma .....

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

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

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

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

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

data ..... Firma .....

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

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

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



# SUPERBONUS 110%

## LA GUIDA DEFINITIVA

Dopo la legge di Bilancio 2021

di Luca Mariotti

con un contributo di Lorenzo Giuntoli e Giulia Picchi

**IN FORMATO AMAZON KINDLE E E-BOOK**

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

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



Giustizia tributaria, al via la commissione interministeriale Giustizia-MEF . . . .02

*di Maurizio Villani*

## Approfondimento

Profili fiscali dell'avviamento negativo (*badwill*) . . . .07

*di Luca Mariotti*

Distacco dipendenti stranieri in Italia . . . .19

*di Paolo Soro*

L'integrale pagamento del debito tributario, ove previsto quale causa di non punibilità, non può costituire presupposto di legittimità del patteggiamento . . . .23

*di Maurizio Villani e Antonella Villani*

Nulle le cartelle esattoriali notificate da un indirizzo PEC sconosciuto . . . .31

*di Daniele Brancale*

## Giurisprudenza - Commento

### Corte di Cassazione

*Le sezioni unite e la decadenza: una sentenza che farà danni* . . . .37

(Corte di Cassazione, SS.UU., Sentenza n. 8500 del 25 marzo 2021)

**commento di Guglielmo Fransoni**

*La responsabilità dell'amministratore di fatto per i delitti tributari* . . . .42

(Corte di Cassazione, Sez. III Pen, Sentenza n.12956 del 6 aprile 2021)

**commento di Martina Urban e Olivia De Paris**

*Agevolazioni prima casa e inidoneità dell'immobile pre-posseduto: la lettura della Suprema Corte* . . . .47

(Corte di Cassazione, Sez.6, Ordinanza n.5051 del 24 febbraio 2021)

**commento di Ivano Tarquini**

## Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, SS.UU., Sentenza n. 8500 del 25 marzo 2021

. . . .52



Corte di Cassazione, Sez. III Pen, Sentenza n.12956 del 6 aprile 2021

. . . .69



Corte di Cassazione, Sez.6, Ordinanza n.5051 del 24 febbraio 2021

. . . .71

## Il Punto

### Giustizia tributaria, al via la commissione interministeriale Giustizia-MEF



di Maurizio Villani

Riparte, finalmente, il cantiere della riforma della giustizia tributaria.

Infatti, come da comunicato congiunto del 12 aprile 2021, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, Daniele Franco, e la Ministra della Giustizia, Marta Cartabia, hanno firmato il decreto con cui viene istituita una commissione interministeriale sulla giustizia tributaria, con il compito di analizzare e formulare proposte di intervento, per far fronte al contenzioso arretrato e ridurre la durata dei processi.

La giustizia tributaria rientra nelle competenze del Ministero dell'Economia e delle Finanze; il Ministero della Giustizia è coinvolto sul fronte del ricorso in Cassazione, dove il contenzioso tributario rappresenta una delle componenti principali dell'arretrato accumulato (50.000 i ricorsi pendenti stimati a fine 2020, con una percentuale di riforma delle decisioni di appello del 45%).

La commissione interministeriale sarà presieduta da Giacinto della Cananea, docente di diritto amministrativo presso l'Università Bocconi di Milano e componente del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria.

Vicepresidente, Fabrizia Lapecorella, Direttore generale delle Finanze presso il Mef.

Sedici in totale i componenti (Massimo Guido Antonini, Pietro Bracco, Clelia Buccico, Margherita Cardona Albini, Gianni De Bellis, Andrea Giovanardi, Enrico Manzon, Sebastiano Maurizio Messina, Domenico Pellegrini, Ernesto Maria Ruffini, Livia Salvini, Maria Vittoria Serranò, Luca Varrone, Glauco Zaccardi).

**La Commissione, entro il 30 giugno 2021, presenterà ai Ministri una relazione sull'esito**

## **dei lavori svolti e le proposte di intervento formulate.**

Una riforma strutturale della giustizia tributaria rientra tra le priorità d'azione indicate dal Governo ed è coerente con le indicazioni dell'Unione europea.

Speriamo che sia la volta buona !

Attualmente, le Commissioni tributarie si trovano nella seguente situazione di diritto e di fatto.

**A.** Le Commissioni tributarie dipendono dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) che, peraltro, collabora con le Agenzie delle entrate che notificano accertamenti fiscali e cartelle esattoriali.

Le Agenzie fiscali (Agenzia delle Entrate, Agenzia del Demanio, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'Agenzia delle entrate-Riscossione) svolgono funzioni tecnico-operative al servizio del Ministero per fornire informazioni e assistenza ai contribuenti. Godono di piena autonomia sia in materia di bilancio che in materia di organizzazione della propria struttura. Il loro rapporto con il MEF è stabilito in apposite convenzioni che ne regolano le modalità d'intervento (servizi, obiettivi e risorse).

Già nel giugno del 2012, il Presidente dell'Associazione Magistrati Tributarî, in una audizione alla Camera dei Deputati, rilevava che:

*“Purtroppo, ancora indissolubile, per una piena affermazione del principio di indipendenza delle Commissioni Tributarie, è il nodo costituito dalla permanente attribuzione dell'organizzazione e del funzionamento dei servizi relativi alla Giustizia Tributaria al Ministero dell'Economia e delle Finanze, che dispone del personale amministrativo e delle risorse economiche occorrenti”.*

**B.** I giudici tributari non devono superare un concorso pubblico ma sono nominati per la prima volta con decreto del Presidente della Repubblica **su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze**, previa deliberazione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, secondo l'ordine di particolari elenchi.

In ogni altro caso, alla nomina dei componenti di Commissione tributaria si provvede soltanto con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (art. 9, primo comma, D.Lgs. n. 545/1992).

**C. I giudici tributari oggi sono n. 2943** (nel 2013 erano 4668; nel 2019 erano 2747).

Di questi, **1547 sono giudici ordinari togati e 1.396 sono laici** (giudici onorari).

I giudici ordinari togati (1.547, pari al 52,6%) sono composti da:

- ✓ 1.339 giudici ordinari (civili, penali, pubblici ministeri e Gip) (86,5%);
- ✓ 20 giudici militari (1,3%);
- ✓ 101 giudici amministrativi (6,5%);
- ✓ 87 giudici contabili (5,7%).

**Invece, i giudici onorari (non togati) (1.396, pari al 47,40%) sono composti da:**

- ✓ 336 pensionati (anche della Guardia di Finanza)(24,01%);
- ✓ 375 avvocati (26,90%);
- ✓ 138 commercialisti (9,9%);
- ✓ 190 pubblico impiego (13,6%);
- ✓ 357 altre professioni (per esempio periti agrari, agronomi e agrotecnici) (25,60%).

Ora, senza voler essere polemici od offensivi, ci chiediamo come, in una materia difficile, complessa e caotica come quella tributaria, possa decidere con competenza e professionalità, per esempio, un giudice militare o un pensionato o un impiegato pubblico oppure un perito agrario in materia di IVA, IRPEF ed IRES !

Inoltre, si potrebbe ravvisare una violazione del principio di imparzialità ogni qual volta le attività poste in essere anteriormente dal giudice penale, non importa se nella stessa o in altra fase processuale, siano tali da comportare una sostanziale anticipazione del giudizio tributario, sia per l'estensione dei poteri affidati sia per l'approfondita conoscenza degli elementi di prova su cui poi sarà chiamato a rendere la sua decisione nel merito tributario (sentenze della Corte EDU 15 gennaio 2015, 11 luglio 2013, 25 luglio 2000, 26 ottobre 1984).

Non bisogna, altresì, dimenticare che in materia tributaria vige il c.d. doppio binario, nel senso che il contribuente spesso è costretto a subire due processi, quello penale e quello tributario.

Oltretutto, oggi nelle Commissioni tributarie giudicano soltanto 138 Commercialisti (pari al 9,9% dei giudici onorari e pari al 4,70% di tutti i giudici tributari), pur essendo professionisti specializzati nel settore tributario.

In sostanza, i giudici tributari svolgono la loro funzione giudiziaria part-time, potendo svolgere contemporaneamente altre attività lavorative e professionali.

Il ruolo del giudice tributario a tempo perso (tempo libero) o a tempo parziale (secondo o terzo lavoro) si traduce in peso insostenibile per il sistema giudiziario o ingovernabile variante indipendente per il sistema economico.

Infine, non bisogna dimenticare che l'art. 7 D.Lgs. n. 545/1992, tra i requisiti generali che devono avere i componenti delle Commissioni tributarie, soltanto dall'01/01/2016 ha richiesto la laurea magistrale o quadriennale in materie giuridiche o economico – aziendalistiche (art. 7, comma 1, lett. e – bis), D.Lgs. n. 545/1992, come inserita dall'art. 11

D.Lgs. n. 156 del 24/09/2015 con decorrenza dall' 01/01/2016), mentre prima era richiesto il solo diploma.

Invece, nella giustizia ordinaria:

- ✓ il giudice di pace deve aver superato l'esame di abilitazione all'esercizio della professione forense;
- ✓ il magistrato onorario deve aver svolto per almeno due anni la professione di avvocato (o notaio).

La riforma strutturale della giustizia tributaria deve prevedere l'organizzazione e la gestione della Presidenza del Consiglio dei Ministri, non più del MEF, con giudici tributari vincitori di concorso pubblico, a tempo pieno, professionali e ben retribuiti.

Solo in questo modo si può realizzare il "giusto processo".



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

**PROGRAMMI CONTABILI E FISCALI**

**GBSOFTWARE**

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

**Abbatti subito TEMPI, DIFFICOLTÀ e SPESE.**

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

**SCOPRI DI PIÙ**



## Profili fiscali dell'avviamento negativo (*badwill*)

di - Luca Mariotti

*Dottore Commercialista*

Nelle cessioni di aziende o di rami d'azienda in periodi particolarmente critici per l'economia come quello attuale non è raro che si verifichi l'esistenza di un differenziale negativo tra i valori attribuiti (se parliamo in termini di prezzo) o attribuibili (se parliamo di valore) dell'insieme delle attività e passività afferenti al compendio oggetto di negoziazione.

Abbiamo pertanto provato a capire quali siano le cause del *badwill* in termini pratici, a riferirci ai principi contabili, alla tecnica peritale per poi esaminare i riflessi fiscali di questo particolare elemento, sia dal lato delle imposte dirette che da quello delle indirette (sostanzialmente del registro).

### **La cessione di azienda o di ramo di azienda**

Per introdurre l'argomento possiamo prendere a prestito un recente interpello. Precisamente la risposta n. 101 del 21 febbraio 2021 sulla «**Valutazione della esistenza di una azienda ai fini fiscali**».

L'Agenzia delle Entrate, richiamando una vecchia circolare (19 dicembre 1997, n. 320, recante chiarimenti in materia di riordino della disciplina dei procedimenti di riorganizzazione aziendale), spiega come l'azienda vada identificata quale *universitas* di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico-economici suscettibili di consentire l'esercizio dell'attività di impresa.

Quanto alla giurisprudenza di legittimità, viene richiamata una importante sentenza di qualche anno fa (SS.UU., 5 marzo 2014, n. 5087). In relazione alla cessione d'azienda, la Corte ha infatti avuto modo di precisare,

richiamando a propria volta altri precedenti, che «*se non è necessaria la cessione di tutti gli elementi che normalmente costituiscono l'azienda, deve tuttavia appurarsi che nel complesso di quelli ceduti permanga un residuo di organizzazione che ne dimostri l'attitudine all'esercizio dell'impresa, sia pure mediante la successiva integrazione da parte del cessionario*» (Cassazione, Sez. V civ., 11 maggio 2016, n. 9575).

Quindi in questa recente risposta l'Agenzia delle Entrate ci dice che anche dividendo l'azienda in più parti, per poter parlare di ramo d'azienda e non di elementi attivi e passivi singolarmente considerati occorre un "fuoco sotto la cenere", ovvero il sopravvivere di un minimo di "autonomia funzionale" elemento che coincide con l'organizzazione capace di riunire nel vincolo aziendale i beni ed i diritti da trasferire.

Tale impostazione pare coerente con le regole del codice civile. Se è vero infatti che l'articolo 2555 definisce l'azienda<sup>1</sup>, l'articolo 2112, rubricato "Mantenimento dei diritti dei lavoratori in caso di trasferimento d'azienda" prevede, con riferimento alla specifica questione dei dipendenti, che "Le disposizioni del presente articolo si applicano altresì al trasferimento di parte dell'azienda, intesa come articolazione funzionalmente autonoma di un'attività economica organizzata, identificata come tale dal cedente e dal cessionario al momento del suo trasferimento".

Il termine "articolazione funzionalmente autonoma" del codice e quello di "autonomia funzionale" usato nella recente prassi dell'Agenzia trovano una facile corrispondenza ad identificare, appunto, il ramo d'azienda.

## **Genesi del "badwill". I principi contabili**

Il principio contabile OIC 24, che si occupa di immobilizzazioni immateriali, parla più volte di avviamento. Non dice nulla di speditico sull'avviamento negativo, ma, facendo riferimento al principio contabile OIC n. 17 per quanto concerne la rilevazione delle cosiddette "differenze di consolidamento", precisa che anche nel trattamento contabile dell'avviamento (incluso implicitamente quello negativo) occorre far riferimento alle ragioni per le quali si trasferisca il complesso aziendale a un prezzo diverso (in questo caso evidentemente più basso) rispetto alla somma di quello degli elementi che lo compongono.

Una prima spiegazione del *badwill* può essere ricercata nel "buon affare" concluso dall'acquirente. Il quale può certo rilevare questo vantaggio in positivo nel conto economico o come riserva del patrimonio netto.

Ma l'avviamento negativo può essere anche riferito alla previsione di perdite future. O, in modo analogo, a una redditività del compendio aziendale insoddisfacente rispetto all'investimento necessario per acquisirlo.

Se l'avviamento negativo è legato ad eventi futuri non ancora realizzati si ha quindi una passività potenziale che deve essere rilevata nella voce fondi rischi e oneri futuri: non si tratta di un vero e proprio accantonamento, per il fatto che la costituzione del fondo non incide sul conto economico ma va direttamente in ambito patrimoniale. Stiamo ovviamente parlando della contabilità dell'acquirente che dovrà individuare un conto patrimoniale che pareggi la differenza tra attivo e passivo acquistato rispetto al prezzo pagato.

<sup>1</sup> Come "il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa".

## Genesi del “*badwill*”. Gli aspetti pratici

Alcune osservazioni, esperienze professionali e qualche riferimento di dottrina ci portano a cercare di capire se ci sia una radice comune nelle varie situazioni in cui si genera un avviamento negativo.

Un primo riferimento è quello, già detto, dell’attesa di risultati economici negativi. Finora per la verità si è parlato di contabilità al costo, quindi di prezzo dell’azienda. Vorremmo adesso trattare di valore. Come vedremo più avanti si tratta di due punti di vista diversi correlati a diverse questioni anche dal lato fiscale. Il prezzo è legato al comparto delle imposte dirette, con i legami alla contabilità. Il valore ci porta, attraverso il disposto dell’articolo 51 del DPR 131/86, direttamente alle problematiche del registro.

Tornando ai casi pratici il fattore legato alla negatività delle attese è tale da condizionare sia il prezzo che il valore. Diciamo che alla fine una valutazione dell’avviamento in termini negativi non potrà non incidere anche sul corrispettivo per la cessione.

Una seconda eventualità riguarda la percezione di un elemento immateriale negativo legato all’azienda. Provo allora a citare un aneddoto legato alla personale esperienza professionale, giusto per chiarire il concetto. Qualche anno fa si rivolsero al sottoscritto due signore che volevano comprare un istituto di estetica. Posizione ottima, affitto dei locali giusto, arredamento gradevole, attrezzature adeguate. Piccolo problema: in una indagine di polizia di un anno prima si era appurato che in quel locale si gestiva una casa di appuntamenti. La risposta fu di tener conto, nella valutazione dell’azienda, di un elemento negativo correlato

evidentemente all’attività passata, che avrebbe giocoforza dovuto comportare una congrua riduzione del prezzo.

Ultimo spunto pratico ci viene da un articolo proprio su questo argomento<sup>2</sup>. E’ la teoria che potremmo definire dello “*svuotacantine*”. Ovvero che richiama il caso in cui si hanno in una cantina vecchi mobili, suppellettili, libri, quadri, ecc. Cioè tutte attività con segno positivo, dal punto di vista patrimoniale. Eppure si paga una persona per portarle via. L’idea di fondo è che l’avviamento negativo sia legato al costo per il servizio di smaltimento, come a volte accade per un complesso aziendale che porta solo perdite.

Proviamo allora a fare una riflessione del tutto personale e che lascio alle valutazioni di chi legge.

A parere di chi scrive, se parliamo di prezzo le cause che determinano una minusvalenza da cessione di azienda o di ramo di azienda possono essere le più varie, legate alle circostanze concrete. Per esempio se un commerciante va in pensione avrà dei tempi limite per vendere l’attività e sarà certo disposto a trattarne il prezzo avvicinandosi appunto la data di quiescenza. Ma se trattiamo invece di valore esiste una sola radice comune che determina il differenziale negativo e questa inevitabilmente riconduce all’attesa di un risultato economico negativo o comunque non soddisfacente.

Lo abbiamo già visto come prima ipotesi pratica. Quanto all’esempio dell’acquisto dell’istituto di estetica non si può non intuire come all’apertura dell’attività non si avranno gli stessi risultati economici di un normale negozio, con la stessa

<sup>2</sup> “Notazioni in tema di *badwill* e di tributo di registro. Quando la ragione (seppure a fatica) prevale” di Marco Di Siena (in “Rassegna Tributaria” n. 3 del 2020, pag. 762)

localizzazione e con identici arredamento e attrezzature. Le attese economiche sono peggiori visto che abbiamo un buon nome da ricostruire e una normalità di gestione da ricercare e ottenere pian piano nel tempo.

Quanto allo svuotacantine, è vero che in cantina ci sono delle attività. Ma per liberarla ci sono costi di trasporto, costi di restauro dei beni, costi commerciali per la loro vendita. Alla fine se si è disposti a pagare il servizio significa che il conto economico che considera, assieme alle attività, anche tutte queste voci di spesa, è inevitabilmente negativo.

Un po' di esperienza in attività di valutazione di azienda conferma senza ombra di dubbio questa conclusione, come si vedrà meglio nel paragrafo che segue.

### **Genesi del “*badwill*”. L'impostazione peritale**

Senza voler scrivere un trattato di valutazione di azienda, limitiamoci a fare qualche riflessione usando il metodo probabilmente ancor oggi più utilizzato nelle perizie, ovvero il metodo misto patrimoniale – reddituale.

Questo metodo, quando stima autonomamente l'avviamento, esprime il valore economico di una azienda in funzione sia del patrimonio, sia del reddito. La formula che il metodo considera, che ha avuto l'avallo della *Union des Experts Comptables (UEC)*, è la seguente:

Con: 
$$W = K + A$$

W = valore del capitale economico aziendale;

K = patrimonio netto rettificato;

A = valore dell'avviamento.

L'avviamento è stimato secondo la seguente formula:

Con: 
$$A = (R - iK) a_{n-i}$$

R = reddito medio normale atteso;

i = tasso di capitalizzazione;

K = patrimonio netto rettificato;

In pratica si opera attraverso una attualizzazione del risultato economico atteso. Non in termini assoluti, ma come differenza tra rendimento atteso dall'investimento e rendimento normale del capitale investito.

Quando la differenza (R - iK) ha segno negativo si genera un *badwill*. Questo l'unico motivo dal punto di vista matematico.

E la causa di ciò può essere solo la previsione negativa della differenza appena detta. Cioè l'attesa di un risultato economico dell'azienda acquistata non soddisfacente, se paragonato al rendimento di un investimento alternativo a basso rischio.

Il che non fa che confermare in termini numerici quanto in precedenza si era ipotizzato.

### **La valutazione dell'avviamento nella prassi dell'Agenzia delle Entrate**

Con il D.P.R. del 31 luglio 1996 n. 460 sono stati introdotti i criteri omogenei di quantificazione del valore dell'avviamento. In questo testo normativo si elaboravano in sostanza delle modalità per fissare il valore oggetto di adesione quando il bene trasferito sia un'azienda.

L'art. 2 D.P.R. 460/1996 si basava sul rapporto tra la media dei redditi e della redditività degli ultimi tre esercizi dell'azienda trasferita, moltiplicata per un determinato coefficiente. Letteralmente:

*“Per le aziende e per i diritti reali su di esse il valore dell'avviamento è determinato sulla base degli elementi desunti dagli studi di settore o, in difetto, sulla base della percentuale di redditività applicata alla media dei ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati ai fini delle imposte sui redditi negli ultimi tre periodi di imposta anteriori a quello in cui è intervenuto il trasferimento, moltiplicata per 3. La percentuale di redditività non può essere inferiore al rapporto tra il reddito di impresa e i ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati ai fini delle stesse imposte e nel medesimo periodo. Il moltiplicatore è ridotto a 2 nel caso in cui emergano elementi validamente documentati e, comunque, nel caso in cui ricorra almeno una delle seguenti situazioni:*

*a) l'attività sia stata iniziata entro i tre periodi d'imposta precedenti a quello in cui è intervenuto il trasferimento;*

*b) l'attività non sia stata esercitata, nell'ultimo periodo precedente a quello in cui è intervenuto il trasferimento, per almeno la metà del normale periodo di svolgimento dell'attività stessa;*

*c) la durata residua del contratto di locazione dei locali, nei quali è svolta l'attività, sia inferiore a dodici mesi.”*

Regole semplici, dunque, con le quali era piuttosto facile confrontarsi preventivamente.

In seguito il D.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218 ha abrogato il metodo di calcolo introdotto con il D.P.R. del 31 luglio 1996 n. 460 in

attuazione delle disposizioni relative all'accertamento con adesione.

La circolare dell'8 agosto 1997 n. 235, con riferimento all'accertamento con adesione (d.lgs. n. 218/97) rinviava a successive indicazioni i criteri di determinazione dell'avviamento delle aziende. Tuttavia i predetti criteri non sono stati mai forniti e attualmente l'amministrazione finanziaria nella determinazione dell'avviamento ricorre ancora al D.P.R. del 31 luglio 1996 n. 460.

La Cassazione ha chiarito<sup>3</sup> che con il regolamento di cui al D.P.R. n. 460/96 il legislatore ha voluto fornire i valori minimi cui l'amministrazione finanziaria deve attenersi in fase di accertamento con adesione. In qualche modo, dunque, la Suprema Corte ha riconosciuto che questa metodologia, del tutto empirica ma avallata dalla prassi, possa continuare ad avere un valore tecnico operativo. Ovviamente la valutazione predetta era nata, come detto, per la procedura di adesione per cui al di fuori di essa il valore dell'avviamento determinato attraverso il citato criterio ha sempre avuto solo carattere presuntivo.

L'Agenzia delle entrate stessa<sup>4</sup> ha precisato che il valore dell'avviamento può essere quantificato secondo il metodo del vecchio D.P.R. 460/96. In ogni caso resta nella discrezionalità dell'amministrazione l'utilizzo di detto criterio o di altri criteri elaborati dalla dottrina, fermo restando l'obbligo di motivazione dell'atto.

### **Ancora sulla prassi dell'AE. La considerazione del *badwill***

Negli ultimi paragrafi ci siamo mossi

<sup>3</sup> Cass., sez. trib., sent. 23 luglio 2008, n. 20280

<sup>4</sup> con comunicazione n. 52 del 5 marzo 2003.

sulla valutazione dell'avviamento e non sul realizzo in sede di negoziazione. In un'ottica, come detto, che dal lato tributario ci porta più verso i tributi indiretti che verso le imposte sul reddito.

In tema di *badwill* ci riferiremo, per forza di cose, a quel poco che l'Agenzia delle Entrate ha detto e che ci indirizza nuovamente verso considerazioni più affini al comparto delle imposte dirette.

Nella Risoluzione N. 184/E del 25 luglio 2007, la Direzione Centrale esprime il proprio parere su una operazione di cessione di ramo d'azienda ad un prezzo piuttosto rilevante (undici milioni), inferiore però al valore del netto aziendale trasferito.

Alla fine la Parte Pubblica conviene con la soluzione proposta dall'istante per cui l'"avviamento negativo", pari ad euro 34.260.000, non possa essere allocato a rettifica e/o integrazione di poste, rispettivamente, dell'attivo e del passivo. Ciò in quanto viene generato – quale differenza negativa fra il prezzo d'acquisto e la somma algebrica delle attività e delle passività trasferite – in ragione delle perdite future che il ramo d'azienda oggetto della compravendita fa prevedere, anche sulla base di un piano di risanamento appositamente elaborato. Avendo allora tale posta natura di passività potenziale troverà collocazione, nella contabilità della cessionaria, nella voce Fondi rischi e oneri futuri, sub B del passivo dello Stato patrimoniale, ex articolo 2424 del Codice Civile.

L'Agenzia riconosce la presenza e la valenza fiscale dell'avviamento negativo. Lega la predetta esistenza al prezzo effettivamente pagato. Non si pone particolari problemi in tema di reddito di impresa giacché se è vero che l'accantonamento a fondi rischi, ai sensi dell'art. 107 TUIR, è deducibile

solo quando questi accantonamenti sono espressamente previsti dal TUIR stesso, in questo caso come detto l'allocazione contabile del *badwill* non transita a conto economico.

Questa posizione dell'Agenzia del 2007 è stata di lì a poco ripresa anche dal Notariato che nello "Studio n. 81-2009/T I trasferimenti aziendali: questioni aperte Approvato dalla Commissione studi tributari il 4 dicembre 2009" spiega, a proposito dell'avviamento negativo:

*"Non essendo specificamente prevista, dalla disciplina attuale sul reddito d'impresa, la modalità di concorso di detta voce – che costituisce inizialmente un accantonamento al fondo rischi ed oneri futuri, effettuato senza transitare nel conto economico dell'acquirente – alla determinazione del reddito, nella risoluzione 25 luglio 2007, 184/E l'Agenzia ha affermato la necessità che tale accantonamento sia considerato dal cessionario come componente positivo di reddito, nei singoli periodi d'imposta in cui viene utilizzato a copertura delle perdite effettivamente verificatesi negli stessi periodi; e ciò in simmetria con la deducibilità della minusvalenza in capo al soggetto cedente l'azienda".*

**Il principio affermato dalla giurisprudenza di legittimità in tema di rilevanza del *badwill* ai fini del tributo di registro (in ipotesi di cessione di azienda)**

Tornando invece al valore dell'azienda, come è noto, il quarto comma dell'articolo 51 del Testo Unico del Registro (D.P.R. 131/86) prevede che: "Per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse il valore di cui al comma primo è controllato dall'Ufficio con riferimento

*al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ed esclusi i beni indicati nell'art. 7 della parte prima della tariffa e art. 11-bis della tabella, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del Codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere e quelle relative ai beni di cui al citato art. 7 della parte prima della tariffa e art. 11-bis della tabella".*

Il mancato riconoscimento del *badwill* potrebbe per taluni poggiare sulla lettera dell'articolo 51 che parla appunto di un avviamento "compreso" nel valore (che farebbe pensare a un avviamento positivo, giacché ciò che è escluso dalla valutazione è espressamente menzionato). Ma tale impostazione, ammesso che ne abbia avuta in passato, non ha oggi rilevanza. Nella Sentenza 17 gennaio 2018, n. 979 della Suprema Corte si legge in modo esplicito che *"(...) per quanto concerne più specificamente il problema di causa relativo al corretto accertamento del valore del ramo aziendale ai fini dell'imposizione di registro - non può tuttavia non considerarsi come dall'art. 51 cit. non possa trarsi alcun decisivo elemento per affermare che l'avviamento incida sul valore dell'azienda trasferita solo se, ed in quanto, di segno positivo"*.

Non solo. Il valore generalmente considerati ai fini del registro è quello al lordo delle passività, tan'è che l'art. 43, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986 prevede che *"i debiti e gli altri oneri accollati e le obbligazioni estinte per effetto dell'atto concorrono a formare la base imponibile"*.

La peculiarità della valutazione dell'azienda è palese, perché *"per gli atti che hanno per oggetto aziende o diritti reali su di esse il valore di cui al comma 1 è controllato*

*dall'ufficio con riferimento al valore complessivo dei beni che compongono l'azienda, compreso l'avviamento ed esclusi i beni indicati nell'art. 7 della parte prima della tariffa e art. 11-bis della tabella, al netto delle passività risultanti dalle scritture contabili obbligatorie o da atti aventi data certa a norma del codice civile, tranne quelle che l'alienante si sia espressamente impegnato ad estinguere e quelle relative ai beni di cui al citato art. 7 della parte prima della tariffa e art. 11-bis della tabella"*.

Secondo la Suprema Corte, in sostanza, la tassazione di registro deve essere fedele alla valutazione dell'azienda. E in questa valutazione non si può non tener conto dell'avviamento negativo, se esso è stato considerato dalle parti nell'atto di cessione, visto che si tratta di un valore avente un significato economico ben preciso, e che viene menzionato in un atto avente data certa.

Nell'ipotesi poi di rilevamento del *badwill* preesistente alla cessione d'azienda, da parte del cedente, il rilievo patrimoniale, come fondo spese od oneri futuri, va salvaguardato anche a fini fiscali. Si tratta infatti, in questo caso di una passività risultante dalle scritture contabili obbligatorie.

Il termine passività infatti riguarda anche i fondi e gli accantonamenti, non potendo trovare corrispondenza coi soli debiti.

Una recente sentenza di merito<sup>5</sup> in tema di *badwill* riporta poi alcuni principi in relazione alla valutazione dell'avviamento e al significato fiscale di tale elemento quando si palesa in negativo.

Quanto alle regole di valutazione si afferma *"Come sancito dalla prevalente*

<sup>5</sup> Sentenza n. 343 del 6 febbraio 2020 della Commiss. Trib. Regionale, Milano, Sez. XXI

*giurisprudenza, proprio in relazione ad impugnazioni di avvisi di rettifica e liquidazione emessi ai fini dell'imposta di registro con rettifica del valore dell'avviamento dichiarato in atti di cessione di azienda o di ramo d'azienda, per la determinazione del valore di un'azienda e del relativo avviamento, non è possibile fare esclusivamente uso di formule matematiche, ma si deve tenere conto anche delle caratteristiche della singola azienda ceduta (Si citano, ad esempio, Comm. trib. prov. di Milano 19 ottobre 2015, n. 8187; Comm. trib. reg. Sardegna 14 gennaio 2015, n. 9 e Comm. trib. prov. di Varese 11 febbraio 2015, n. 65)".*

In relazione poi al *badwill* si cita il precedente autorevole del 2018 appena esposto ricordando che "La Corte di cassazione, relativamente ad un caso che aveva ad oggetto la cessione di un ramo

*d'azienda inattivo da anni e suscettibile di perdite future, pur ribadendo, con richiamo ad altra sentenza della stessa Corte (Cfr. Cass. 4 novembre 2015, n. 22506) che, nella determinazione della base imponibile, l'esistenza di un avviamento incrementativo del valore dell'azienda trasferita ben può coesistere con la presenza di perdite di esercizio negli anni immediatamente precedenti o successivi al trasferimento stesso, ha ritenuto che l'esistenza di un avviamento negativo incide sulla determinazione del valore del ramo aziendale ai fini dell'imposizione di registro. Come principio generale, secondo la Corte di cassazione, non potendosi trarre dall'art. 51, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986 nessun elemento decisivo in tal senso, non si può affermare che l'avviamento incida sul valore dell'azienda trasferita solo se, ed in quanto, di segno positivo".*



## Distacco dipendenti stranieri in Italia

di - Paolo Soro  
*Dottore Commercialista*

Per quanto riguarda il distacco di lavoratori stranieri in Italia (c.d. distacco in entrata), pur con i distinguo in materia di sicurezza sociale, assicurazioni e visti occorrenti, la normativa domestica, sostanzialmente, concerne sia i lavoratori comunitari che quelli extra-comunitari. In ottica distacco UE, in effetti, possiamo individuare la fonte regolatrice nella direttiva 96/71/CE (distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi), la cui applicazione è stata demandata alla successiva direttiva 2014/67/UE, come ulteriormente integrata con l'ultima direttiva 2018/957/UE. Tali direttive sono state attuate in Italia, dapprima col D.lgs. 136/2016 e per ultimo col D.lgs. 122/2020, in vigore dallo

scorso 30 settembre. Orbene, le principali disposizioni stabilite da tali due norme interne si applicano:

- ✓ Alle imprese stabilite in un altro Stato membro che, nell'ambito di una prestazione di servizi, distaccano in Italia uno o più lavoratori (comma 1, art. 1, D.lgs. 136/2016)
- ✓ Alle imprese stabilite in uno Stato terzo che distaccano lavoratori in Italia (comma 5, art. 1, D.lgs. 136/2016)

La *ratio* della norma comunitaria – come noto – è quella di combattere i continui e ripetuti fenomeni di dumping salariale,

prevedendo fondamentalmente:

- ✓ L'obbligo di applicare ai lavoratori stranieri distaccati le stesse condizioni di lavoro e retributive, cui sono ordinariamente soggetti i lavoratori nazionali; si ricorda che nel caso di retribuzioni inferiori esistenti nel Paese ospitante, i dipendenti continuano a godere di quelle di maggior favore previste nello Stato di provenienza
- ✓ La regolamentazione dei vari rapporti lavorativi agevolata da un vincolo di cooperazione amministrativa fra Stati (IMI – Internal Market Information; EESSI – Electronic Exchange of Social Security Information), onde controllare le varie ipotesi di distacco e, se del caso, intervenire con un complesso apparato sanzionatorio

Il legislatore, in sostanza, si attiva affinché, seppure formalmente resta competente la legislazione del Paese di invio, nella sostanza si dà sempre concreta applicazione della *lex loci laboris*, evitando che si verifichino oggettive situazioni di concorrenza sleale tra i datori di lavoro, nonché disparità di trattamento tra lavoratori, nazionali e stranieri.

Giova ricordare che la normativa contempla di fatto tre diverse ipotesi di distacco di lavoratori:

1. Da parte di un'azienda avente sede in un diverso Stato, presso una propria filiale situata in Italia;
2. Da parte di un'azienda avente sede in un diverso Stato, presso un'azienda italiana appartenente al medesimo gruppo di imprese (distacco infragruppo);
3. Nell'ambito di un contratto di natura commerciale (appalto d'opera o di servizi, trasporto etc.), stipulato con un committente (impresa o altro destinatario)

avente sede nel territorio italiano.

A tali rapporti di lavoro si devono applicare, durante il periodo del distacco, le disposizioni stabilite dai contratti di lavoro in essere nella nazione in cui viene svolta la prestazione, in materia di:

- ✓ Periodi massimi di lavoro e minimi di riposo
- ✓ Durata minima delle ferie annuali retribuite
- ✓ Tariffe minime salariali
- ✓ Salute, sicurezza e igiene sui luoghi di lavoro
- ✓ Non discriminazione tra uomo e donna

Con particolare riguardo alle retribuzioni si deve tener conto di:

- ✓ Paga base
- ✓ Elemento distinto della retribuzione
- ✓ Indennità legate all'anzianità di servizio
- ✓ Superminimi
- ✓ Retribuzioni per lavoro straordinario, notturno e festivo
- ✓ Indennità di distacco
- ✓ Indennità di trasferta.

Le anzidette indicazioni risultano fondamentali proprio per la gestione del personale proveniente da uno Stato extra-UE privo di convenzione in materia di sicurezza sociale con l'Italia. In tali ipotesi, infatti, i dipendenti (fermo restando l'ottenimento dei necessari visti/permessi di lavoro del caso) saranno assoggettati alle retribuzioni e ai versamenti contributivi italiani, anche se il loro datore di lavoro distaccante, dovrebbe teoricamente già provvedere a tali

obblighi nello Stato di origine. Occorrerà, in pratica, aprire una specifica posizione INPS e INAIL a cura del committente italiano che usufruisce concretamente della prestazione lavorativa. Ciò poiché, in queste situazioni, vige il noto principio di territorialità (*lex loci laboris*), in forza del quale il lavoratore è soggetto alla Legislazione dello Stato in cui svolge la propria attività lavorativa, non essendo applicabile l'eccezione prevista nei Paesi UE o SEE, o comunque tra nazioni in cui esiste una specifica convenzione in materia di sicurezza sociale.

Si ricorda che devono comunque permanere in capo al datore di lavoro distaccante:

- ✓ Responsabilità nell'assunzione
- ✓ Contratto di lavoro
- ✓ Obbligo di corrispondere la retribuzione
- ✓ Potere di licenziamento

Il legislatore nazionale introduce poi alcune novità di rilievo.

Occorre redigere per iscritto l'accordo tra distaccante e distaccatario, e il contratto per la gestione del rapporto tra datore di lavoro distaccante e lavoratore distaccato (nelle rispettive lingue di riferimento in base allo specifico distacco), dove verrà evidenziato, tra l'altro:

- ✓ L'interesse della società distaccante
- ✓ Le ragioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive che rendono necessario il distacco
- ✓ La retribuzione globale garantita nel corso del distacco, precisando che trattasi di emolumenti applicabili solo in detto periodo lavorativo
- ✓ Gli obblighi lavorativi (tipologia di mansioni, regole disciplinari, potere gerarchico, etc.) a cui sarà soggetto

il lavoratore durante tale periodo del distacco

L'impresa che distacca lavoratori ha l'obbligo di comunicare il distacco di regola entro le ore ventiquattro del giorno antecedente l'inizio del distacco (salve le ipotesi della c.d. "comunicazione preventiva posticipata"), e di comunicare altresì tutte le successive modifiche entro cinque giorni. Tale notifica avviene attraverso la compilazione del Modello UNI Distacco UE, che deve essere utilizzato anche nei casi di distacco da nazioni extra-UE, e deve contenere le seguenti informazioni:

- ✓ Dati identificativi dell'impresa distaccante
- ✓ Numero e generalità dei lavoratori distaccati
- ✓ Data di inizio, di fine e durata del distacco
- ✓ Luogo di svolgimento della prestazione di servizi
- ✓ Dati identificativi del soggetto distaccatario
- ✓ Tipologia dei servizi
- ✓ Generalità e domicilio eletto di un referente nel Paese ospitante, incaricato di inviare e ricevere atti e documenti, nonché per tenuta ed esibizione della documentazione prescritta dalla normativa (in difetto, la sede dell'impresa distaccante si considera nel luogo dove ha sede legale o risiede il destinatario della prestazione di servizi)
- ✓ Generalità di un rappresentante (che può anche coincidere col referente anzidetto) per tenere i rapporti con le parti sociali, e con l'obbligo di rendersi disponibile in caso di richiesta motivata

delle stesse

Si badi bene che i destinatari di tali obblighi sono esclusivamente i prestatori di servizi stranieri/aziende distaccanti, e non invece le imprese distaccatarie italiane, né tantomeno i soggetti individuati come referenti.

In merito alla figura del referente, inoltre, occorre evitare di fare confusione tra il referente (*ex art. 10, comma 3, lett. b*), e il rappresentante di cui all'*art. 10, comma 4*.

Il primo/referente deve essere elettivamente domiciliato in Italia ed è incaricato di esibire, inviare e ricevere documenti (esempio: richieste di informazioni e di documentazione, notifica dei verbali di primo accesso e di accertamento delle violazioni), in nome e per conto dell'impresa distaccante, ivi compresa la formale notifica di atti alla società stessa da parte del personale di vigilanza (fermo restando che il soggetto destinatario degli obblighi e degli eventuali provvedimenti sanzionatori, resta comunque il solo prestatore dei servizi – mai il menzionato referente). In sostanza, il referente avrà l'obbligo di conservare, durante il periodo di distacco e fino a due anni dalla sua cessazione, predisponendone copia in lingua italiana, tutta la documentazione concernente il rapporto di lavoro del distacco (inclusi i noti documenti portatili).

Il secondo/rappresentante (che può anche coincidere con l'anzidetto referente – opzione sicuramente sconsigliata nel caso di nomina del commercialista in veste di referente), agisce in qualità appunto di rappresentante legale, al fine di mettere in contatto le parti sociali interessate con il prestatore di servizi per un'eventuale negoziazione collettiva. Tale persona di contatto non ha l'obbligo di essere presente nel luogo di svolgimento dell'attività lavorativa in distacco, ma deve rendersi

disponibile in caso di richiesta motivata.

Un altro elemento modificato dalla normativa attiene alla durata massima del distacco che, nel caso di dipendenti "in ingresso" (siano essi intra UE o extra UE), è stabilita in 12 mesi, eventualmente prorogabili di altri 6, se ne sussistono le motivazioni, previa specifica notifica. Ciò, fermo restando che, in caso di sostituzione di uno o più lavoratori distaccati per svolgere le medesime mansioni nello stesso luogo, la durata è determinata dalla somma di tutti i periodi di lavoro prestato dai singoli lavoratori. L'identità delle mansioni svolte nel medesimo luogo è valutata tenendo conto anche della natura del servizio da prestare, del lavoro da effettuare e del luogo di svolgimento della prestazione lavorativa.

La norma interviene, inoltre, nel circoscrivere meglio le fattispecie di distacco transnazionale per il tramite delle agenzie di somministrazione, nell'intento di evitare un ricorso abusivo a tali strutture (spesso create solo ad arte) al fine di bypassare le regole previste nei distacchi degli altri lavoratori.

Per quanto riguarda le condizioni di lavoro e di occupazione, è stato precisato che il riferimento è da intendersi ai contratti collettivi nazionali, con esclusione degli eventuali contratti aziendali. Francamente, però, una precisazione, questa, che appare non rispettosa del dettato comunitario: se la norma è quella di applicare ai distaccati stranieri le stesse regole vigenti per gli altri dipendenti che lavorano presso il distaccatario, laddove qui si applichi un contratto aziendale, le condizioni dovrebbero essere quelle previste in tali contratti, che potrebbero risultare nella pratica parzialmente differenti rispetto ai CCNL.

Viene, poi, imposto l'obbligo (come prima anticipato) di mantenere nel Paese

ospitante le eventuali condizioni di miglior favore previste nel Paese di partenza dei dipendenti distaccati.

Un'altra precisazione attiene alla natura retributiva da attribuire alle indennità di distacco che non sono pagate per rimborsare le sole spese di viaggio, vitto e alloggio, effettivamente sostenute a causa del distacco.

Anche l'obbligo di garantire le ferie viene meglio ridefinito nel rispetto di quanto stabilito dai CCNL, imponendo l'onere di garantire, più in generale, tutti i periodi di congedo previsti.

Giro di vite alle sanzioni (anche per le agenzie di somministrazione):

- ✓ In caso di violazione degli obblighi di conservazione ed esibizione della documentazione prescritta (in italiano), è prevista una sanzione amministrativa da 500 a 1.500 euro.
- ✓ Laddove il distacco non rispettasse gli elementi di genuinità previsti dal legislatore, sia il distaccante che il soggetto che ha utilizzato la prestazione dei lavoratori distaccati, sono puniti con la sanzione amministrativa pecuniaria di 50 euro per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di occupazione. L'esclusione della doppia sanzione – sia al soggetto distaccante che distaccatario – è legata alla definizione di unità produttiva secondaria, che si configura come distinto soggetto giuridico soltanto quando risulti iscritta nel registro delle imprese e identificata in Italia tramite un proprio rappresentante legale (INL, nota 5398/2019). L'ammontare della sanzione amministrativa varia da un minimo di 5.000 euro, fino a un massimo di 50.000 euro.

- ✓ Quando il distacco non genuino sia funzionale alla fraudolenta elusione delle disposizioni dell'ordinamento interno e/o del contratto collettivo applicabile, si potrà contestare anche il reato di somministrazione illecita: sanzione penale dell'ammenda di 20 euro per ciascun lavoratore coinvolto e per ciascun giorno di somministrazione.
- ✓ Nel caso di distacco non autentico di minori, è previsto l'arresto fino a 18 mesi e l'ammenda di 50 euro/lavoratore per ogni giornata aumentata fino a sei volte (D.lgs. n. 136 del 17 luglio 2016).

Peraltro, nella pratica, non appare sempre agevole comminare le sanzioni a un'impresa distaccante avente sede in Stati extra-UE, senza che sia configurabile una concreta unità produttiva in Italia.

I provvedimenti amministrativi o giudiziari vengono adottati dai rispettivi Paesi di competenza, previa comunicazione fra le Autorità preposte al controllo. Cionondimeno, è bene ricordare che, laddove venga eccepita l'illegittimità del distacco, automaticamente, i lavoratori interessati sono considerati, a tutti gli effetti, dipendenti del datore di lavoro distaccatario (ossia, colui che ne ha utilizzato le prestazioni), con tutto ciò che questo comporta anche relativamente al soggetto destinatario delle correlate sanzioni specificatamente previste.

Ai fini dell'accertamento dell'autenticità del distacco, gli organi di vigilanza effettuano una valutazione complessiva di tutti gli elementi della fattispecie. Per accertare se l'impresa distaccante eserciti effettivamente attività diverse rispetto a quelle di mera gestione o amministrazione del personale dipendente, sono valutati i seguenti elementi:

- ✓ Il luogo in cui l'impresa ha la propria sede legale e amministrativa, i propri uffici, reparti o unità produttive
- ✓ Il luogo in cui l'impresa è registrata alla Camera di commercio o, se richiesto in ragione dell'attività svolta, a un albo professionale
- ✓ Il luogo in cui i lavoratori sono assunti e quello da cui sono distaccati
- ✓ La disciplina applicabile ai contratti conclusi dall'impresa distaccante con i suoi clienti e con i suoi lavoratori
- ✓ Il luogo in cui l'impresa esercita la propria attività economica principale e in cui risulta occupato il suo personale amministrativo
- ✓ Il numero dei contratti eseguiti o l'ammontare del fatturato realizzato dall'impresa nello Stato membro di stabilimento, tenendo conto della specificità delle piccole e medie imprese e di quelle di nuova costituzione

Per accertare se il lavoratore è realmente distaccato, sono inoltre valutati:

- ✓ Il contenuto, la natura e le modalità di svolgimento dell'attività lavorativa, nonché la retribuzione del lavoratore
- ✓ La circostanza che il lavoratore eserciti abitualmente la propria attività nello Stato membro da cui è stato distaccato
- ✓ L'effettiva temporaneità dell'attività lavorativa svolta nel Paese ospitante
- ✓ La circostanza che il lavoratore sia tornato, o si preveda che torni, a prestare la sua attività nello Stato da cui è stato distaccato
- ✓ La circostanza che il datore di lavoro

che distacca il lavoratore provveda alle spese di viaggio, vitto o alloggio e le modalità di pagamento o rimborso

- ✓ Gli eventuali periodi precedenti in cui la medesima attività è stata svolta dallo stesso o da un altro lavoratore distaccato
- ✓ L'esistenza del certificato relativo alla legislazione di sicurezza sociale applicabile

Prima di chiudere, pare opportuno ricordare che, alcune particolari fattispecie di distacco con cui non raramente capita di avere a che fare sono quelle che coinvolgono soggetti privati. Si ricorda che l'elemento fondamentale per identificare una fattispecie di distacco, è la sussistenza di un legame organico tra lavoratore distaccato e impresa distaccante per tutto il periodo del distacco. Parrebbe, però, superfluo precisare che la norma parla di datori di lavoro; non necessariamente di imprenditori. Ora, sebbene sussista una differenza tra la qualifica di imprenditore e di datore di lavoro, nella pratica, i due termini sono usati come equivalenti. Cionondimeno, sappiamo che, per essere datore di lavoro, non è necessario svolgere un'attività organizzata nella forma d'impresa: pertanto, ogni soggetto di diritto che operi nel campo economico o sociale può assumere la veste di datore di lavoro (persone fisiche, imprenditori, società, persone giuridiche, associazioni, Stato etc.). La disciplina del lavoro contenuta negli artt. 2082 e ss. c.c., che fa riferimento al datore di lavoro imprenditore (art. 2094 c.c.), si applica, infatti, in quanto compatibile, anche ai "rapporti di lavoro subordinato che non sono inerenti all'esercizio di un'impresa" (art. 2239 c.c.). Tale disposizione si riferisce, dunque, a qualunque soggetto che procuri ad altri un'occasione di lavoro (ovviamente in regime di subordinazione),

ivi compreso, al limite, chi svolge lavori in economia, assumendo temporaneamente del personale dipendente. L'attività svolta dal datore di lavoro determina il suo inquadramento ai fini previdenziali e assicurativi.

A conclusione del presente contributo, ci pare opportuno ritornare sui pericolosi intrecci esistenti tra la normativa fiscale e quella del lavoro, per richiamare l'attenzione su alcuni aspetti particolarmente delicati che concernono le operazioni di distacco, specie quelle transnazionali infragruppo.

Primo Problema.

È noto che il datore di lavoro distaccante invia in distacco il proprio personale per soddisfare un suo interesse e ne sostiene formalmente i costi retributivi e contributivi. Siccome, però, è il datore di lavoro distaccatario che usufruisce concretamente della prestazione lavorativa, quest'ultimo restituisce al distaccante tutti i costi effettivi connessi con detta prestazione. Tale riaddebito dei costi del lavoratore si configura come operazione fiscalmente neutra: i costi sostenuti per il distacco sono deducibili dalla base imponibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa; analogamente, il rimborso ricevuto rientra tra i ricavi "latu sensu". Senonché, alcuni Uffici hanno ipotizzato l'assenza del prescritto requisito di inerenza degli anzidetti costi (ex art. 109 TUIR), in considerazione del fatto che i dipendenti vanno a lavorare presso un altro soggetto. Orbene, ad avviso di chi scrive, detta eccezione è priva di pregio: posto che il distacco è tale esclusivamente se viene soddisfatto l'anzidetto interesse del distaccante, appare evidente che, in tale medesimo interesse, risiede ogni requisito di inerenza concernente i costi dell'operazione (costi che, peraltro, sono controbilanciati dai rimborsi ricevuti).

Secondo problema.

Il rimborso di regola concerne esclusivamente il riaddebito dei costi fini a sé stessi; l'Ispettorato del Lavoro ha più volte rappresentato come la corresponsione di ulteriori somme configuri – a mente della normativa italiana – una fattispecie di illecita somministrazione di manodopera. Tale declaratoria di carattere giuslavoristico, ha conseguenze gravissime in sede fiscale e penale, potendo configurare il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti (Cassazione 24540/2013 – 20901/2020 – 8809/2021).

Terzo problema.

Il riaddebito dei costi del distacco del personale dipendente in ambito internazionale non è esente dalla disciplina del *transfer pricing*, ai sensi della quale le transazioni intercorrenti tra una società italiana e un'impresa non residente, appartenente al medesimo gruppo, devono avvenire al "valore normale". Per meglio dire, essendo il distacco – a tutti gli effetti – una prestazione di servizi, detta operazione deve essere valutata come qualunque transazione internazionale che avviene fra "società indipendenti". In sostanza, ciò potrebbe presupporre l'applicazione di un *mark-up* al puro costo del personale inviato a lavorare all'estero, così andandosi però a scontrare con quanto appena visto in tema di rimborsi del distacco.

In effetti, in ottica *transfer pricing*, risulta necessario documentare:

La correttezza del criterio di determinazione del compenso/costo

Il vantaggio dell'operazione

La congruità del prezzo e dei criteri di addebito (c. d. "valore normale")

Tutti elementi che, in ipotesi di distacco

transnazionale, potrebbero essere previamente stabiliti contrattualmente, mediante l'integrazione dell'abituale accordo tra distaccante e distaccatario, con un più completo Intercompany Service Agreement. Soluzione che, peraltro, risolverebbe la problematica di tipo fiscale, ma lascerebbe aperti i rischi di carattere giuslavoristico.

Esistono sicuramente dei casi in cui il surplus (o *mark-up*) non appare oggettivamente applicabile: esempio, nell'ipotesi di servizi riconducibili alla mera attività di direzione generale e amministrativa, resa dalla casa madre. Ma, evidentemente, non sempre ci troveremo di fronte a simili fattispecie. E allora? Come comportarsi?

Il ragionamento che, a nostro modesto avviso, occorre fare è il seguente: la *ratio* connessa al *transfer pricing* è quella di evitare che aziende appartenenti al medesimo gruppo pongano in essere delle operazioni a costi "fuori mercato" (così, di fatto, operando in regime di concorrenza sleale e nascondendo potenziale materia imponibile all'Erario), approfittando dei rapporti inter-societari esistenti fra loro e mettendo in essere operazioni che, fra "imprese indipendenti", viceversa, comporterebbero dei costi ulteriori.

Ebbene, laddove le operazioni di distacco sono pacificamente messe in atto sempre (sia tra imprese appartenenti allo stesso gruppo, che tra "società indipendenti"), prevedendo il solo ristoro dei costi effettivi, senza l'aggiunta di un ulteriore margine di guadagno (proprio perché l'operazione di distacco è attuata per soddisfare l'interesse e la convenienza dell'azienda distaccante, e non di quella distaccataria, per cui non avrebbe alcun senso pretendere pure un compenso extra – oltre al rimborso delle sole spese effettive), appare evidente che non si può obbligare gli imprenditori ad applicare un *mark-up* per il solo fatto che

distaccante e distaccatario appartengono al medesimo gruppo societario, quando, il "valore di mercato" (ossia, le modalità di addebito dei costi) è identico anche quando ci troviamo di fronte a un distacco transnazionale effettuato tra "imprese indipendenti".

Naturalmente, occorrerà precostituire anticipatamente tutta l'eventuale documentazione atta a provare l'anzidetto "valore normale" o "valore di mercato" per tali prestazioni/distacchi. Esempio: si potrà fornire prova che la società distaccante ha utilizzato lo stesso criterio di determinazione dei costi quando si è trattato di inviare il proprio personale in distacco (interno o transnazionale) presso altre società esterne indipendenti; si potrà, inoltre, evidenziare come questo sia l'ordinario *modus operandi* regolarmente messo in atto nella maggior parte dei casi di distacco tra "imprese indipendenti"; si potrà ancora fare riferimento alla sentenza della Corte di Giustizia UE (Causa C/94/19), la quale definisce i contorni e l'eventuale imponibilità delle somme riaddebitate a fronte dei distacchi.

Tutte questioni, peraltro, niente affatto pacifiche, come, viceversa, la nostra esperienza in materia di lavoro potrebbe indurci a pensare: sia perché, nella pratica, non sono poi così infrequenti i casi in cui i distacchi transnazionali prevedono un *mark-up*; sia perché ci troveremo – quasi sempre – a dovere fronteggiare contestazioni che provengono da funzionari dell'Agenzia delle Entrate (e, non di rado, pure dell'Agenzia delle Dogane), i quali verificano qualsivoglia prestazione di servizi internazionale, quasi sempre e solo, in ottica di *transfer pricing*, tralasciando le questioni giuslavoriste.



# L'integrale pagamento del debito tributario, ove previsto quale causa di non punibilità, non può costituire presupposto di legittimità del patteggiamento

di - Maurizio Villani e Antonella Villani

Avvocati tributaristi

*Il pagamento integrale di quanto contestato, prima dell'udienza dell'apertura dibattimentale, consente al reo di accedere al patteggiamento. Tuttavia, il patteggiamento non trova applicazione per quei reati per i quali l'integrale pagamento costituisce anche causa di non punibilità. (da ultimo, Corte di Cassazione, Sezione 3, Penale, Sentenza 26 marzo 2021, n. 11620).*

## Premessa

L'accesso al patteggiamento per i reati tributari è, in via generale, subordinato al preventivo e integrale pagamento del debito. Tale regola generale subisce una limitazione in riferimento ad alcuni delitti per i quali il pagamento costituisce anche causa di non punibilità e per i quali, dunque, non può essere applicato il patteggiamento trattandosi di reati non punibili.

## La normativa di riferimento

Al fine di comprendere appieno la questione, giova procedere ad un breve inquadramento normativo.

L'art. 13 *bis*, comma 2, Decreto Legislativo n. 74 del 2000, introdotto dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015, dispone che:

<< (...) *l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.*(...)>>.

A sua volta, l'articolo 13 *bis*, comma 1, richiamato espressamente dal comma 2, prevede che:

<< *Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12*

*se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. (...)»>».*

Ebbene, in forza del combinato disposto dell'articolo 13 *bis*, commi 1 e 2, la condizione per accedere al patteggiamento, per i reati tributari previsti dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, è costituita dal preventivo e integrale pagamento del debito, delle sanzioni e degli interessi, nonché dal ravvedimento operoso.

Tuttavia, come precisato in premessa, la regola generale di cui all'art. 13 *bis*, co. 2, subisce talune eccezioni in quanto lo stesso comma precisa che sono << *fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.* >>.

A riguardo, l'art. 13, commi 1 e 2, D.Lgs. 74/2000, rubricato "Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario" così dispone:

*<< 1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.*

*2. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa*

*al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. (...)»>».*

Dal tenore letterale del citato art. 13, emerge, dunque, che in relazione ai **delitti di omesso versamento di ritenute dovute o certificate** (art. 10 *bis*); **omesso versamento di IVA** (art. 10 *ter*) e **indebita compensazione di crediti non spettanti** (art. 10 *quater*, co. 1), **l'estinzione dei debiti tributari mediante l'integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso, comporta una causa di non punibilità dei delitti.** Parimenti, l'art. 13 comma 2, D.Lgs. 74/2000 prevede che per i delitti di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 2), **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici** (art. 3), **dichiarazione infedele** (art. 4) e **omessa dichiarazione** (art. 5), il ravvedimento operoso costituisce causa di non punibilità. Per mera completezza, si evidenzia che il citato comma 2 dell'art. 13 è stato così modificato dall'art. 39, comma 1, lett. q *bis*), D.L. 26.10.2019, n. 124, come modificato dall'allegato alla legge di conversione, L. 19.12.2019, n. 157, con decorrenza dal 25.12.2019 ed efficacia dal 24.12.2019. A tal proposito si precisa che il previgente testo faceva riferimento ai soli articolo 4 e 5 cit..

Giova evidenziare che le cause di non punibilità, sono previste dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13, sulla base di presupposti diversi per i delitti di cui agli articoli 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, da un lato, e per i delitti di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5, dall'altro.

In dettaglio:

ai sensi dell'art. 13, comma 1, *“i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.”*.

ai sensi dell'articolo 13, comma 2, invece, *“i reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.”*.

Tanto premesso, **dal complessivo quadro normativo delineato e dal combinato disposto dell'art. 13 bis, co. 1 e 2 e art. 13, co. 1 e 2, D.Lgs. 74/2000, ne discende che in relazione ad alcuni delitti (artt. 10 bis, art. 10 ter e 10 quater, co. 1), l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento ai sensi del richiamato articolo 13 bis, in quanto l'articolo 13, comma 1 configura tale comportamento come causa di non punibilità dei delitti ex articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, del medesimo decreto. A conclusioni analoghe deve pervenirsi anche**

con riferimento ai delitti di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2, 3, 4 e 5, per i quali, parimenti, è previsto che il ravvedimento operoso costituisce causa di non punibilità e, dunque, non può configurare una condizione per accedere al rito alternativo del patteggiamento.

### La giurisprudenza

Il pagamento di quanto contestato, prima dell'udienza dell'apertura dibattimentale, consente al reo di accedere al patteggiamento. **In sostanza, per usufruire del patteggiamento nei delitti tributari è obbligatorio aver estinto la violazione fiscale costituente delitto. L'art. 13, tuttavia, pone una clausola di salvezza in relazione a quei reati per i quali l'integrale pagamento configuri una causa di non punibilità, prevedendo che l'estinzione dei debiti tributari dei citati reati mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento ai sensi dell'art. 13-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000.**

Bene interpretando il disposto normativo dei citati artt. 13 e 13 bis cit., la **Suprema Corte di Cassazione, Sezione 3, Penale, con la sentenza del 21 agosto 2018, n. 38684** ha condivisibilmente ritenuto che per i reati di omesso versamento non vale, ai fini del patteggiamento, la previsione dell'integrale pagamento del debito, in quanto, ai sensi dell'art. 13, comma 1, detto comportamento configura una causa di non punibilità. La Corte di Cassazione, difatti, ha stabilito che *«poiché il pagamento del debito tributario, da effettuarsi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento (...) rappresenta, in via radicale e pregiudiziale, causa di non punibilità dei reati ex artt. 10bis, 10ter e 10quater, lo stesso non può logicamente,*

*allo stesso tempo e per le stesse ipotesi, fungere anche da presupposto di legittimità di applicazione della pena che, fisiologicamente, non potrebbe certo riguardare reati non punibili>>.*

Nello stesso senso si è espressa la **Corte di Cassazione, Sez. 3, Penale, con la sentenza del 12 marzo 2019, n. 10800** che, estendendo detto principio anche ai reati di dichiarazione infedele (art. 4), dichiarazione omessa (art. 5) ed occultamento e distruzione di documenti contabili (art. 10), in conformità con l'indirizzo di cui alla succitata sentenza n. 38684/2018, ha affermato che l'estinzione dei debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, mediante integrale pagamento degli importi dovuti prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità dell'applicazione della pena ai sensi dell'art. 13-bis del medesimo d.lgs., in quanto l'art. 13, comma 2, della stessa normativa configura tale comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli artt. 2, 3, 4 e 5 del medesimo decreto (così anche Corte di Cassazione, Sez. 3 Penale, con la sentenza del 26 novembre 2019, n. 48029).

In particolare, la Corte di Cassazione con la sentenza n. 10800/2019, ha così statuito *<<Come già affermato (...) in relazione al delitto di omesso versamento dell'iva (ma il discorso vale anche per i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e di indebita compensazione), l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del patteggiamento (...). A conclusioni analoghe deve pervenirsi anche con riferimento ai delitti di cui agli art. 4 e 5 del d. lgs. n. 74/2000, per i quali parimenti è previsto che il ravvedimento*

*operoso costituisce causa di non punibilità e dunque non può configurare una condizione per accedere al rito alternativo del patteggiamento. Nel caso di specie, essendovi tra i due reati contestati all'imputato anche quello ex art. 5 del d. lgs. n. 74/2000, deve ritenersi che, rispetto a tale fattispecie, ben poteva avere luogo il rito del patteggiamento anche senza la preventiva verifica dell'esistenza da parte del giudice del ravvedimento operoso che, ove vi fosse stato, avrebbe determinato la non punibilità (...)>>.*

Un'ulteriore conferma, seppur implicita in tal senso, è stata fornita dalla sentenza della **Corte di Cassazione, Sez. 3, Penale, del 21 novembre 2019, n. 47287** ove è stato ritenuto ammissibile il rito del patteggiamento per i reati di cui agli artt. 4 e 5 D.Lgs. 74/2000 in quanto il pagamento del debito tributario effettuato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ma dopo della formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività' di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, non può integrare la causa di non punibilità prevista dall'art. 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000, ma solo la circostanza attenuante ad effetto speciale. E invero, secondo i giudici di legittimità *<<(...) la causa di non punibilità' di cui al Decreto Legislativo cit. articolo 13, comma 2, si verifica esclusivamente se l'integrale pagamento del debito e' effettuato: a) in collegamento con il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo; b) "sempreche' il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività' di accertamento amministrativo o*

*di procedimenti penali>>.*

Nello specifico, i giudici di legittimità hanno chiarito che << *Ad avviso del Collegio, per i reati di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 4 e 5, il rito speciale previsto dagli articoli 444 e ss. c.p.p., deve ritenersi ammissibile, a norma del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13-bis, comma 2, solo quando, pur non sussistendo piu' i presupposti per l'applicazione della causa di non punibilità di cui al Decreto Legislativo cit., articolo 13, i debiti tributari sono stati comunque estinti prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.>>. Tali conclusioni, come testè enunciato dalla citata sentenza, non si pongono in contrasto con il principio affermato dalla citata sentenza n. 38684/2018 ma, al contrario, lo confermano.*

Alle medesime conclusioni è giunta la **Corte di Cassazione, Sez. 3, Penale, con la sentenza del 23 settembre 2020, n. 26529** che, in merito alla possibilità di accedere al rito alternativo, ha così ribadito <<*In sintesi, dunque, il pagamento integrale del debito, nelle sue forme diverse, comporta:*

*la non punibilità del reato, quando effettuato nei limiti temporali previsti dall'articolo 13, comma 2, e sempre che l'autore non abbia notizia di accertamenti;*

*la riduzione della pena e l'esclusione delle pene accessorie, quando effettuato prima dell'apertura del dibattimento;*

*la possibilità di richiedere applicazione di pena ex articolo 444 c.p.p. nei casi in cui sono stati superati scaduti i limiti di tempo e di conoscenza che avrebbero reso possibile l'estinzione del reato (...)>>.*

In conclusione, secondo i giudici di legittimità <<(…) l'espressione "fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2", che chiude l'articolo 13 bis, comma

*2, vada letta nel senso che la sentenza ex articolo 444 c.p.p. può essere emessa allorché l'estinzione del debito sia avvenuta con tempi e modalità che non consentono la più radicale e favorevole dichiarazione di non punibilità del fatto ai sensi dell'articolo 13.>>.*

Tale principio ermeneutico ha trovato ulteriore conforto in due pronunce che, peraltro, sono state interessate da eccezioni di costituzionalità sollevate proprio in merito alla portata applicativa dei citati art. 13 e 13-bis.

A riguardo, si segnala la sentenza della **Corte di Cassazione, Sez. 3, Pen., del 7 maggio 2020, n. 13901**, che, in merito alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, per violazione degli artt. 3 e 27 Cost., dovuta alla disparità di trattamento tra l'autore delle violazioni di cui agli art. 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, D. Lgs. 74 del 2000 e l'agente dei reati di cui agli art. 2, 3 e 8 (trattasi di una questione ante riforma 2015), pur confermando che <<*la riforma del 2015 ha effettivamente creato un doppio regime, prevedendo che il pagamento integrale del debito si configuri come causa di non punibilità per alcuni reati del d. lgs. n. 74 del 2000 (art. 4, 5, 10 bis, 10 ter e 10 quater) e come circostanza attenuante a effetto speciale per i restanti reati, oltre che come presupposto al fine di poter accedere al rito del patteggiamento>>, ha ritenuto del tutto infondata la questione di costituzionalità prospettata in quanto << *In definitiva, deve ribadirsi che l'opzione legislativa seguita dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015, rispetto al diverso rilievo attribuito al pagamento del debito tributario, in taluni casi qualificato come causa estintiva, in altri come circostanza attenuante e come presupposto per l'accesso al rito del patteggiamento, non presenta profili di sospetta incostituzionalità, risultando**

*invero coerente con la differente natura dei vari reati tributari contemplati dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000.>>.*

E ancora, un diverso profilo di costituzionalità delle norme in commento è stata affrontato dalla **Corte di Cassazione, Sez. 3, Penale, con la sentenza 15 maggio 2020, n. 15218**, in relazione alla contrarietà agli artt. 24 e 3 Cost. dell'art. 13 D.Lgs. 74/2000, nella parte in cui non include anche l'ipotesi del pagamento rateale concordato con l'Erario, ammesso invece dalla normativa tributaria tra le cause di non punibilità.

In sintesi, secondo il ricorrente, posto che la dilazione prevista dall'articolo 13, comma 3, D.lgs. 74/2000 consente all'imputato che rispetti il termine dato di avvalersi dell'ipotesi di non punibilità prevista dal comma 1 della medesima disposizione, nell'ipotesi in cui la rateizzazione concordata si protragga oltre la prima udienza, si creerebbe una disparità tra soggetti egualmente responsabili, in quanto la non punibilità per completamento del piano rateizzato risulterebbe di fatto collegata ai tempi di azione delle singole Procure.

La Cassazione, nel ritenere la questione di costituzionalità manifestamente infondata, dopo aver riepilogato precedenti pronunce della Consulta con riguardo all'art. 13 cit., ha ritenuto non irragionevole la scelta del legislatore di determinare un termine perentorio per l'estinzione del pagamento del debito erariale (l'apertura del dibattimento, con le proroghe previste dall'art. 13, comma 3).

Infine, ad ulteriore conferma dell'orientamento giurisprudenziale sin qui analizzato, si segnala la recentissima sentenza della **Corte di Cassazione, Sez. 3, Penale, del 26 marzo 2021, n. 11620** che, in linea con le precedenti pronunce, ha così

*ribadito: << Cio' posto, il pagamento del debito tributario, da effettuarsi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento (ovvero entro lo stesso termine ultimo previsto per richiedere il rito speciale) - rappresentando, in via radicale e pregiudiziale, causa di non punibilità dei reati ex articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, ed anche dei reati ex articolo 4 e 5 stesso decreto - non può logicamente, allo stesso tempo e per queste stesse ipotesi, fungere anche da presupposto di legittimità di applicazione della pena che, fisiologicamente, non potrebbe certo riguardare reati non punibili. Sicche', in altri termini, o l'imputato provvede, entro l'apertura del dibattimento, al pagamento del debito a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (...) ovvero non provvede ad alcun pagamento, restando in tal modo logicamente del tutto impregiudicata la possibilità di richiedere ed ottenere l'applicazione della pena per i medesimi reati.(...)>>.*

In breve, la pronuncia consolida l'orientamento di legittimità che afferma il principio secondo cui il pagamento del debito tributario, rappresentando causa di non punibilità per alcuni reati, non può logicamente, allo stesso tempo e per queste stesse ipotesi, fungere anche da presupposto di legittimità di applicazione della pena. Pertanto, sebbene l'accesso al patteggiamento per i reati tributari sia, in via generale, subordinato al preventivo e integrale pagamento del debito, tuttavia, per alcuni delitti, il pagamento costituisce anche causa di non punibilità, restando in tal modo impregiudicata la possibilità di richiedere ed ottenere l'applicazione della pena per i medesimi reati.

## Osservazioni conclusive

In conclusione, alla luce di quanto rilevato, emerge che la questione ruota intorno alla lettura, in combinato disposto, degli artt. 13 e 13-*bis* del Dlgs n. 74/2000 e sui presupposti applicativi degli stessi.

Al riguardo giova rammentare che, in tema di reati tributari, ai sensi del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13 *bis*, comma 1 (introdotto dall'art. 12 D.Lgs. n. 158/2015), è prevista la riduzione della pena fino alla metà e la mancata applicazione delle pene accessorie, se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie: il pagamento del debito, peraltro, ai sensi del comma 2 del predetto articolo 13 *bis*, costituisce, al pari del ravvedimento operoso, condizione necessaria al fine di poter accedere al rito del patteggiamento. Quanto fin qui detto, *"fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2"*. Difatti, l'articolo 13 qualifica l'integrale pagamento del debito tributario, avvenuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, come causa di non punibilità **a)** rispetto ai reati di cui agli articoli 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater* comma 1, ai sensi dell'art. 13, comma 1 e **b)** rispetto ai reati ex articoli 2, 3, 4 e 5, ai sensi dell'art. 13, co. 2, in tal caso con un diverso e più rigoroso sbarramento temporale previsto a carico del contribuente, dovendo cioè il pagamento integrale del debito fare seguito al ravvedimento operoso o alla presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, ma sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti

prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

In definitiva, i citati artt. 13 e 13-*bis*, D.Lgs. 74/2000, individuano tre reazioni sanzionatorie in relazione al comportamento del contribuente che ha commesso il reato tributario in violazione del D.Lgs. 74/2000:

### ✓ applicazione della causa di non punibilità:

a- per i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10 *bis*); omesso versamento di IVA (art. 10 *ter*) e di indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti (art. 10 *quater*, co. 1) se il pagamento dell'integrale debito tributario è intervenuto prima dell'apertura del dibattimento, anche a seguito di procedure conciliative e di adesione o del ravvedimento operoso;

b- per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2); dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3); dichiarazione infedele (art. 4) e omessa dichiarazione (art. 5) se interviene l'integrale pagamento, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. Si precisa che ai fini della configurabilità della causa di non punibilità, occorre che il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione omessa, avvenga prima della formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti

penali.

- ✓ **riduzione della pena sino alla metà ed esclusione delle pene accessorie per tutti gli altri reati tributari**, se interviene l'integrale pagamento prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie;
- ✓ **possibilità di richiedere l'applicazione di pena ex articolo 444 c.p.p.** se interviene l'integrale pagamento prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado e laddove siano scaduti i limiti di tempo e di conoscenza che avrebbero reso possibile l'estinzione del reato (v. lett a) e b) di cui sopra).

Tanto chiarito, in definitiva, non v'è chi non veda che le due disposizioni normative si pongono in un rapporto di alternatività laddove, l'avverarsi delle cause di non punibilità, di cui all'art. 13, non può costituire presupposto di legittimità del patteggiamento *ex art. 13-bis*, comma 2 del medesimo decreto, dato che, il detto rito speciale, *ex art. 444 c.p.c.*, non potrebbe riguardare dei reati per i quali il legislatore ha previsto cause che escludono la punibilità del delitto (i.e. art. 13, commi 1 e 2).

Tale orientamento, certamente più favorevole al contribuente, nonostante un iniziale periodo di disorientamento normativo e giurisprudenziale, sembra essere ad oggi il più accreditato.



## Nulle le cartelle esattoriali notificate da un indirizzo PEC sconosciuto

di - Daniele Brancale

*Tributarista*

Va consolidandosi, sempre più, l'orientamento giurisprudenziale che considera **nulla la notifica degli atti della riscossione, recapitati** nella casella di posta elettronica del contribuente **da un indirizzo pec difforme da quello presente sull'Indice nazionale degli indirizzi della Pubblica Amministrazione - IPA.**

Ricordiamo che a fare da apripista nel decretare illegittimi gli atti notificati nelle forme di cui appena detto, è stata la **Commissione tributaria provinciale di Perugia**, con la **sentenza n. 379/2019.**

Nella fattispecie, i Giudici del capoluogo umbro rilevarono la fondatezza della doglianza manifestata dal contribuente (pioniere nel muovere l'eccezione in rassegna), il quale denunciò la **nullità**

**di un atto di pignoramento presso terzi**, proprio in ragione della **nullità della notifica dei provvedimenti esattoriali presupposti** (*rectius*: cartelle esattoriali).

Estratto della decisione:

*“Il ricorso è fondato, in effetti, dalla documentazione allegata agli atti si evince che la notifica della cartella esattoriale è nulla, perché prodotta da un soggetto che non si conosce, e cioè da un indirizzo PEC diverso da quello contenuto nei pubblici registri, e per altro la stessa cartella non ha il visto di conformità. Sul punto in tema di notifica a mezzo PEC, (come ricordato anche dalla società ricorrente) di cui all'art 26, DPR n.602/73, l'art 16-ter del D.l. 179/2012, convertito in legge n 221/2012 recita testualmente: << a decorrere*

da/15/12/2013, ai fini della notificazione e comunicazione degli atti in maniera civile, e penale, amministrativa e stragiudiziale si intendono per pubblici elenchi quelli previsti dagli art 4 e 16 comma 12, del presente decreto>>”.

In perfetta linea con la decisione appena evidenziata, troviamo - in ordine temporale - la **sentenza n. 5232/2020, emessa il 12.02.2020 dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli.**

Il collegio partenopeo - dopo aver dato ampia e dettagliata interpretazione del **quadro normativo vigente in materia di notificazione di atti tributari “sostanziali”** per il tramite della posta elettronica certificata - si come ammesso dall’art. 26 del D.p.r. n. 602/1973 - ha concluso per **l’illegittimità della cartella di pagamento impugnata** (nella specie: c.d. opposizione “al buio” per il tramite dell’estratto di ruolo).

Estratto della decisione:

*“Orbene, nel caso di specie l’Ufficio ha documentato che la notifica della cartella è avvenuta attraverso un messaggio di posta elettronica certificata. Al riguardo, il ricorrente evidenzia che l’Agente per la riscossione ha adoperato una casella di posta elettronica certificata diversa da quelle censite nel pubblico registro (l’indirizzo ufficiale presente in IPA è protocollo@pec.agenziariscossione.gov.it mentre quello utilizzato è notifica.acc.campaniapec.agenziariscossione.gov.it): non avendo l’Ufficio controdedotto alcunché a tale riguardo, la circostanza può ritenersi provata. (...) Dal richiamato quadro normativo emerge incontestabilmente che il legislatore abbia ripetutamente sancito la necessità che l’attività di notifica avvenga mediante l’utilizzo di indirizzi di posta elettronica risultanti dai pubblici elenchi: ciò, evidentemente, al*

**fine di assicurare la necessaria certezza sulla provenienza e sulla destinazione dell’atto notificando.** (...) In sostanza, dai documenti versati in atti dall’esattore è emerso il fatto storico inconfutabile che la cartella di pagamento è stata trasmessa da un indirizzo PEC differente da quello contenuto nel pubblico registro (IP A) per la notifica dei provvedimenti esattivi di natura tributaria: **tale modalità notificatoria risulta in contrasto con la richiamata normativa, pertanto la contestata notifica deve ritenersi priva di effetti giuridici.**”.

A confermare l’orientamento nascente in materia, sono intervenuti - volendo rispettare la sequenza temporale dapprima iniziata - i decidenti provinciali della **Commissione tributaria di Roma** (ad oggi il Collegio che ha fatto registrare il maggior numero di pronunce positive in tal senso).

Con la **sentenza n. 2799/2020 - depositata in segreteria il 28.02.2020** - la Corte capitolina ha accolto il ricorso di una società che ha impugnato direttamente la cartella esattoriale (di cui contestava l’invalidità della notificazione) propendendo per la più severa (seppur non condivisibile) delle sanzioni previste in tema di notificazione irrituale, vale a dire **l’inesistenza giuridica.**

Estratto della decisione:

**“L’eccezione sollevata dalla ricorrente, contrariamente all’assunto dell’Ufficio è fondata perché, come risulta dalla copia della notifica prodotta dalla parte, essa notifica è stata spedita da un indirizzo Pec non riconducibile all’Agenzia delle Entrate Riscossione presente nell’elenco ufficiale “IPA” (Indice delle Pubbliche Amministrazioni), ossia protocollo@pec.agenziariscossione.gov.it, bensì un irrituale ed ignoto indirizzo ((...)). P.Q.M. La Commissione accoglie il ricorso e per**

***l'effetto dichiara inesistente la notifica della cartella impugnata.***

Solo qualche giorno dopo la decisione determinata dalla Curia tributaria romana, ha avuto occasione di esprimersi sulla legittimità della notifica telematica di atti tributari, promanante da un indirizzo pec diverso da quello ufficiale, la **Commissione tributaria provinciale di Bari, con la sentenza n. 447/2020.**

Nella vicenda sottoposta al vaglio dei decidenti baresi, il contribuente deduceva la nullità di un preavviso di iscrizione ipotecaria (c.d. **nullità derivata**), in ragione della irritalità del procedimento notificatorio afferente le cartelle esattoriali sottese allo stesso.

Estratto della decisione:

*“L’art. 26, D.P.R. n. 602/73, l’art. 16-ter del D.L. 179/2012, che disciplina la notifica a mezzo pec, recita testualmente: “a decorrere dal 15 dicembre 2013, ai fini della notificazione e comunicazione degli atti [ ... ] si intendono per pubblici elenchi quelli previsti dagli articoli 4 e 16, comma 2, del presente decreto”, ovvero “IPA”, “Reginde”, “Inipec”. Nel caso che qui ci occupa l’Ente della Riscossione, per effettuare la notifica delle cartelle prodromiche, non ha utilizzato l’indirizzo ufficiale presente in IPA (Indice delle Pubbliche Amministrazioni), ossia **protocollo@pec.agenziariscossione.gov.it**, bensì **notifica.acc.puglia@pec.agenziariscossione.gov.it**, inficiando sulla regolarità della notifica. Alla luce delle considerazioni sopra esposte la Commissione ritiene di dover accogliere il ricorso in quanto la notifica delle cartelle esattoriali prodromiche è da ritenersi priva di effetti giuridici, con conseguente nullità degli atti, poiché prodotta da un soggetto che non si conosce, e cioè da un indirizzo PEC diverso da quello contenuto nei pubblici registri.”.*

Proseguendo nella carrellata temporale delle pronunce susseguitesesi sul tema in rassegna, è agevole assistere ad un trittico di decisioni emanate a poca distanza di tempo, l’una dall’altra, dalla Commissione tributaria provinciale di Roma: **sentenza n. 9274/2020 del 13.10.2020 - sentenza n. 10571/2020 del 02.12.2020 - sentenza n. 767/2021 del 04.12.2020.**

Per completare il quadro, in sintonia con quanto sinora fatto, si ritiene opportuno oltreché doveroso riprodurre la parte motiva di ogni singola pronuncia appartenente al trittico giurisprudenziale come dinanzi richiamato.

Estratto della decisione (**n. 9274/2020 del 13.10.2020**):

***“La cartella di pagamento impugnata deve considerarsi inesistente, essendo stata notificata - come dimostrato dalla documentazione prodotta dalla società ricorrente, attraverso una casella pec spedita da un indirizzo di posta certificata (“notifica.acc.lazio@pec.agenziariscossione.gov.it”) non risultante dai registri ufficiali Reginde o Indice P A, né riferibile all’ agente della riscossione neanche attraverso il ricorso al sito web dell’Agenzia. (..) Come già ritenuto da altra recentissima sentenza di questa Commissione (sent. 601/38/20), dalla sentenza della CTP Perugia 379119 e dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 17346/19, <<la notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi>>; nel caso concreto, essendosi fornita la dimostrazione che la cartella è stata spedita da un indirizzo mail diverso da quelli contenuti nei pubblici elenchi, deriva che la notificazione dell’atto impugnato deve considerarsi inesistente.”.***

Estratto della decisione (**10571/2020 del 02.12.2020**):

*“Ammettendo la legittimità della notifica della cartella di pagamento a mezzo pec anche con estensione diversa da quella voluta dal legislatore, **tale notifica deve essere, comunque, ritenuta illegittima nei confronti della ricorrente dacché, come si evince dall’allegata relata di notifica, era proveniente da notifica. acc.lazio@pec.agenziariscossione.gov.it, indirizzo PEC non presente nei pubblici registri validi ex lege ai fini in esame. Detta illegittimità - identica a quella del caso de quo è stata rilevata proprio dalla Commissione Tributaria Provinciale Roma - Sez. 38 -Sentenza 60 /2020 del 17.01.2020: <<in effetti l’ufficio ha depositato in atti copia della relata della pec del 15/2/18 con cui ha notificato dall’indirizzo PEC notifica. acc.lazio@pec.agenziariscossione.gov.it” la cartella per cui è lite>>. Peraltro: **detto indirizzo non è oggettivamente e con certezza riferibile all’Agenzia delle Entrate Riscossione, non risultando nell’elenco del Reginde (Registro Generale degli Indirizzi Elettronici gestito dal Ministero della Giustizia) - né nella pagina ufficiale del sito internet di Agenzia Entrate Riscossione, né nella pagina della CCIAA. La notifica della cartella esattoriale è insanabilmente nulla (nella forma giuridica della nullità), in quanto l’ente della Riscossione, in qualità di soggetto notificante, non aveva utilizzato la PEC attribuita all’Agenzia delle Entrate Riscossione.”.*****

Estratto della decisione (n. 767/2021 del 04.12.2020):

*“L’art. 16-ter del D.L. 179 del 2012, poi, recita testualmente: <<a decorrere dal 15 dicembre 2013, ai fini della notificazione e comunicazione degli atti [...] si intendono per pubblici elenchi quelli previsti dagli articoli 4 e 16, comma 12, del presente decreto, ovvero IPA, Reginde, Inipec>>. **Nel caso in esame l’ente della riscossione ha***

***utilizzato per la notifica della cartella esattoriale non già l’indirizzo ufficiale presente in IPA (Indice delle Pubbliche Amministrazioni), ossia protocollo@pec.agenziariscossione.gov.it, bensì’ notifica. acc.lazio@pec.agenziariscossione.gov.it. Tale scenario risulta in contrasto con la richiamata normativa, con la conseguenza che il procedimento notificatorio della cartella di pagamento è affetto da nullità (in senso conforme CTP Roma, sentenza 601/2020).”.***

L’occhio vigile sulla giurisprudenza *in itinere*, afferente, appunto, la notifica telematica di atti della riscossione da un indirizzo pec diverso da quello risultante dai pubblici registri, ci consegna l’ultima – per ordine di tempo – decisione sulla vicenda, emessa solo qualche settimana fa dai Giudici della **Commissione tributaria provinciale di Ferrara.**

La pronuncia emanata dalla Curia romagnola – n. 80 del 22.02.2021 (dep. in segreteria lo scorso 15 marzo) appare particolarmente interessante, essendo la stessa soffermatasi sull’**obbiettiva impossibilità di qualificare l’eccezione** – sì come mossa dal contribuente/ricorrente – come **“mera questione formale”,** apparendo, piuttosto, a parere della stessa, un aspetto di indubbio rilievo processuale.

Estratto della decisione (n. 80 del 22.02.2021):

*“L’Esattore avrebbe notificato le cartelle di pagamento, utilizzando l’indirizzo PEC `noreply.emiliaromagna.ipol@pec.agenziariscossione.gov.it`. **Tale indirizzo non è invero presente in nessun Registro Pubblico degli Indirizzi Elettronici, dal momento che l’unico indirizzo elettronico presente nei Pubblici Registri (IPA) è, invece, solo il seguente: protocollo@pec.agenziariscossione.gov.it. Non si tratta***

*di un rilievo esclusivamente formale in quanto obiettivamente il contribuente che si vede notificare una mail con allegate in pdf dei documenti aventi il nome ed il contenuto di una cartella esattoriale, provenienti da una mail i cui estremi paiono afferire all'Ufficio, deve potere avere modo di verificare senza alcun dubbio la autenticità della provenienza della mail. Di conseguenza la notifica effettuata deve essere considerata nulla in quanto non conforme alle norme vigenti. La questione qui non riguarda la conoscenza o effettiva conoscibilità dell'atto da parte del destinatario (questione che riguarderebbe, in caso, la correttezza dell'indirizzo pec del destinatario, di cui in causa non è fatta eccezione): è certo che la pec sia giunta all'indirizzo pec del ricorrente ma non è possibile affermare che il destinatario potesse avere la certezza della provenienza della comunicazione dalla Pubblica Amministrazione, certezza ancora più importante se si ponga mente alla importanza della comunicazione stessa.".*

Sul punto, infine, non è superfluo sottolineare come l'ancora (giurisprudenziale) di supporto di tutte le pronunce *ut supra* riportate, sia da rinvenirsi nella sentenza della **Corte Suprema di Cassazione, n. 17346 del 27 giugno 2019.**

Pur non avendo statuito alcunché in merito alla sanzione comminabile, i Giudici di Piazza Cavour - per mezzo della decisione testé citata - hanno affermato in maniera lapidaria ed incontrovertibile che **la notificazione di atti amministrativi può essere eseguita solo ed esclusivamente utilizzando l'indirizzo PEC ufficiale, come risultante dal Registro degli indirizzi della pubblica amministrazione.**

In conclusione, dunque, preme evidenziare come l'eccezione in esame, lungi dal poter

essere considerata come pretestuosa o del tutto priva di rilievo giuridico, sta, viceversa, trovando sempre maggiore apprezzamento presso i Giudici di merito che, di volta in volta, si ritrovano a decidere sulla fondatezza della stessa e, di conseguenza, sulla nullità (o meno) del provvedimento tributario che per il tramite di un *iter* notificatorio di tal fatta viene recapitato al contribuente.



## RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

### Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

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

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

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

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

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di **PREMI RC PROFESSIONALE**:

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

Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
<b>Premio annuo lordo:</b>	
Senza incarichi sindacali - € 520,00 Con incarichi sindacali - € 702,00	Senza incarichi sindacali - € 730,00 Con incarichi sindacali - € 985,00

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

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

## Contattateci senza impegno



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

## Le sezioni unite e la decadenza: una sentenza che farà danni

*Commento a Corte di Cassazione, SS.UU., Sentenza n. 8500 del 25 marzo 2021*



di - Guglielmo Frasoni  
Professore ordinario di diritto tributario

### 1. Gli effetti collaterali

Chiunque ha pratica di contratti di cessione di partecipazioni sociali o di azienda si è invariabilmente trovato dinanzi a clausole di questo tenore: «Gli obblighi di indennizzo del Venditore in relazione a qualsiasi violazione delle Dichiarazioni e Garanzie in materia di Imposte saranno efficaci fino al trentesimo giorno successivo alla scadenza del relativo termine di prescrizione o decadenza applicabile ai sensi di legge».

Era, questa, una clausola piuttosto “pesante” perché, mentre le altre garanzie normalmente vengono a cessare dopo un paio d’anni, quest’ultima esponeva il venditore agli obblighi di indennizzo – assistiti spesso da una congrua fideiussione – per 4 o 5 anni se non, addirittura, per il doppio.

Diciamo “era” perché quella durata – evidentemente molto penalizzante anche per una società virtuosa (visto che l’acquirente la pretende, giustamente, in ogni caso) – da oggi in poi sembrerà breve, giacché la sentenza sulla quale intendiamo svolgere qualche riflessione ha esteso di molti anni, in alcuni casi, forse, sine die, la durata di quelle garanzie.

Ma c’è di più!

Siccome la Cassazione, anche a Sezione Unite, non crea il diritto, ma si limita a interpretarlo

per quel che – a suo parere – esso è, l'interpretazione fornita dalla sentenza n. 8500/2021 vale anche per i termini "in corso".

Cosicché, per un verso, venditori di partecipazioni societarie poste in essere 5 anni or sono e che ritenevano che, a breve, si sarebbero finalmente alleggeriti degli obblighi di garanzia, devono prendere tristemente atto che questi obblighi resteranno a loro carico per molto, tanto tempo; per altro verso, gli acquirenti che qualche mese or sono avevano restituito le fidejussioni rilasciate dai loro venditori pensando che il rischio garantito fosse venuto meno, si trovano adesso sprovvisti di adeguata protezione (ed è facile immaginare cosa penseranno questi ultimi del nostro sistema giuridico specie se, come spesso capita, sono investitori stranieri).

Questo è un effetto "collaterale" della sentenza in commento.

Forse fra i più macroscopici, perché a volte peserà sulle compravendite di partecipazioni per cifre importantissime, ma certo non l'unico.

E si tratta di effetti – dei quali è ovviamente impossibile fare un elenco – che incideranno in modo determinante e per molto tempo, non solo sulla mera *tax compliance*, ma sul tessuto economico nel suo complesso.

## 2. Il vizio di fondo

Qualcuno potrebbe obiettare che di tali effetti si deve far carico il legislatore, non i giudici i quali non possono far altro che "dichiarare" il diritto per quel che esso è, senza lasciarsi influenzare dalle conseguenze.

Che una simile obiezione sia intrinsecamente debole, è constatazione che balza immediatamente agli occhi.

Diremo solo, per non dilungarci in cose che tutti sanno, che le interpretazioni non si giudicano con il parametro della "verità", ma con quello della "bontà" o, se si vuole utilizzare un termine più impegnativo, della "giustizia".

Nessuna interpretazione, infatti, è vera in assoluto, perché il diritto è "argomentazione", è "retorica"; e argomentativamente si possono giustificare molti significati diversi di un medesimo testo o di un medesimo sistema di norme.

La preferenza non deve essere quindi attribuita alla argomentazione che (sembra) più logica, ma a quella che risulta più congrua rispetto al problema che il diritto (globalmente inteso) intende risolvere.

L'interprete può aspirare – anzi, deve aspirare – a fornire un'interpretazione che, muovendo sempre dal testo o da una pluralità di testi, soddisfi adeguatamente gli interessi in gioco. Solo in questo modo e da questo punto di vista un'interpretazione può dirsi buona o giusta.

Diciamo questo non perché vogliamo impegnarci in un esercizio di filosofia del diritto o di scienza dell'interpretazione.

Ci sembra che quanto detto costituisca, piuttosto, la premessa per affrontare l'affermazione che, a nostro avviso, rappresenta il cuore della sentenza, ossia di quella, posta alla fine del § 4.5, secondo cui *«la “definitività”, in conseguenza del mancato accertamento, della dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale non porta in sé il diverso effetto della “preclusività” di sindacato per un periodo d'imposta successivo; anzi, per meglio dire, non produce proprio alcun effetto di accertamento, il quale può derivare solo dalla positiva rispondenza alla realtà di quanto dichiarato»*.

Ora, se non andiamo errati, è proprio la seducente simmetria, la cartesiana geometria di questo argomento – secondo cui la definitività consegue al mancato accertamento, la preclusività all'accertamento in positivo – ad aver guidato la decisione della Corte Suprema di Cassazione.

Sullo sfondo vi sono, è vero, altre considerazioni: per esempio quella sulla natura della dichiarazione tributaria come dichiarazione di scienza e non negoziale (ma i giudici di legittimità medesimi avvertono che le conclusioni non sarebbero cambiate neanche se si fosse assunta la diversa prospettiva della dichiarazione come atto negoziale); ovvero quella sull'autonomia delle obbligazioni derivanti da ciascun periodo d'imposta, in cui si fa leva su una definizione legale che, in altra sede, crediamo di aver dimostrato essere priva di reale valore (cfr. G. Frasoni, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano 2000) come poi ha ritenuto la stessa Cassazione (Corte Cass., SS.UU., sent. 16 giugno 2006, n. 13916).

Ma, al di là di questi argomenti di supporto – che, inevitabilmente, saranno analizzati da chi annoterà in profondità questa sentenza –, il nucleo essenziale della decisione resta affidato all'argomento secondo il quale la preclusione è una conseguenza non della decadenza, ma dell'accertamento.

Ora, è evidente che questa affermazione non è fondata su alcuna norma espressa e, come tale, non ha alcuna necessità normativa.

Ma è anche evidente che essa non ha neppure alcuna necessità “di fatto”.

Solo per fare un esempio: quando, secondo un insegnamento che ha, ormai, la forza del

dogma, si afferma che il “giudicato copre il dedotto e il deducibile”, non si dice, forse, che vi è un valore preclusivo (anche) connesso al mancato accertamento di determinati fatti (quelli deducibili, ma non dedotti)?

In realtà, l’unico dato difficilmente controvertibile è che la “decadenza” appartiene alla categoria degli effetti preclusivi (su questo esistono pagine di Falzea che ci sembra di poter definire insuperabili) e che la preclusività è una vicenda “stabilizzante”: l’ordinamento valuta che, da un certo punto in poi, il “costo” sociale della ricerca della “verità” sia maggiore dei suoi vantaggi.

Quale sia questo momento è un’opzione di politica del diritto. Quando, sempre per esemplificare, la Corte di Cassazione ha incominciato ad affermare – in contrasto con l’intera dottrina del diritto processuale da Chiovenda in avanti – che il giudicato determina non solo l’incontrovertibilità del rapporto giuridico, ma anche quella delle questioni che costituiscono l’antecedente necessario dell’esistenza del rapporto accertato, non ha valutato, per l’appunto, che il “costo” di lasciar fuori dal “fare stato” proprio del giudicato quelle questioni, fosse maggiore del vantaggio di limitare l’accertamento al solo rapporto?

Il che vuol dire, in altri termini, che lo stabilire, dinanzi a un fenomeno preclusivo qual è la decadenza, cosa sia effettivamente precluso e cosa non lo sia, non è un dato ricavabile attraverso formule meramente logiche, ma il frutto di una scelta di campo.

E la scelta di campo palesemente operata dalle Sezioni Unite nel caso di specie è quella di restringere al massimo il significato della definitività, per estendere quanto più possibile la possibilità di manovra dell’Agenzia delle Entrate.

E questo, si badi bene, avendo la piena consapevolezza del fatto che le vicende “ultrannuali” nel diritto tributario hanno assunto, mai come in questo momento, un valore pervasivo presentandosi con una frequenza che impedisce di considerarle come eccezioni.

E qui torniamo alla domanda iniziale: questa operazione muove oppure no da un’adeguata valutazione del rapporto costi/benefici?

Non è dubbio, infatti, che l’Agenzia non può verificare tutte le dichiarazioni di ciascun anno e che, in conseguenza di ciò, il sistema della “definitività”, come fino a ieri era per lo più concepito, può pregiudicare l’interesse fiscale.

Ma è altrettanto indubbio, come abbiamo cercato di evidenziare, che la soluzione opposta pregiudica anch’essa altri interessi i quali, si badi bene, non sono affatto quelli degli evasori o dei più furbi e fortunati.

Cosicché la questione da risolvere – ed è un problema che la Corte Suprema di Cassazione, lo

voglia o no, non può eludere – è quello di stabilire qual è il male minore fra la tutela *usque ad effusionem sanguinis* dell'interesse fiscale e quella della certezza e del consolidamento dei rapporti giuridici.

A prescindere dalle inclinazioni e dai giudizi personali, a noi sembra che, anche volgendo lo sguardo al recente passato, sia facile trarre un insegnamento da esperienze come quelle del c.d. "raddoppio dei termini" (disciplina in sé molto più "equilibrata" di quella che emerge da questa sentenza); dell'abuso del diritto rilevabile d'ufficio anche in sede di legittimità; dell'impiego dell'art. 20 del TUR in chiave antielusiva (dove il giudice delle leggi ha aperto nel giudice di legittimità una ferita ancora forse non rimarginata); ecc. E l'insegnamento è che il sistema non tollera che l'incertezza salga oltre un certo livello.

La previsione è, dunque, che dopo questa sentenza arriverà un moto di riflusso che ricondurrà più o meno le cose verso un punto di arrivo più equilibrato.

Ma nel periodo intermedio ci saranno tanti che subiranno non lievi conseguenze da questo nuovo stato di cose e per i quali il ritorno allo stato *quo ante* apparirà null'altro che l'aggiunta della beffa al danno.

O, meglio, l'inveramento di un principio la cui verità è indiscussa: *summum ius, summa iniuria*

## La responsabilità dell'amministratore di fatto per i delitti tributari

*Commento a Corte di Cassazione, Sez. III Pen, Sentenza n.12956 del 6 aprile 2021*



di - Martina Urban e Olivia De Paris  
*Avvocati penalisti*

La Suprema Corte, chiamata a pronunciarsi in merito alla legittimità di un sequestro preventivo ai fini della confisca del profitto derivante da delitto tributario nei confronti dell'amministratore "di fatto", conferma l'orientamento maggioritario in tema di astratta imputabilità di quest'ultimo, quale soggetto attivo in ordine a taluno dei reati di cui al D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

In generale, l'amministratore fatto è colui che svolge una effettiva attività di gestione di una società, esercitando in concreto i poteri propri dell'amministratore, pur non avendone la qualifica formale<sup>1</sup>.

Ciò può verificarsi in mancanza di una nomina formalmente valida (ad es., in caso di decadenza o cessazione), oppure nel caso in cui l'amministratore di diritto sia un mero "prestanome", privo - in realtà - dei poteri connessi alla sua funzione.

Non è di per sè illecito che taluni atti di gestione vengano posti in essere dall'amministratore "di fatto", tuttavia costui, in base alla disciplina dettata dall'art. 2639 cod. civ., è tenuto ad adempiere all'insieme dei doveri cui è soggetto l'amministratore "di diritto" e, pertanto, ove ne sussistano i presupposti, assumerà la responsabilità diretta per le condotte illecite poste in essere nell'ambito della gestione societaria.

<sup>1</sup> Cfr. S. Gennai- A. Traversi "Diritto Penale Commerciale", CEDAM, Padova, III Ed., 2017.

Sul piano penale, qualora vengano posti in essere dei reati nell'esercizio dell'attività di gestione dell'impresa, l'amministratore di fatto potrà essere ritenuto responsabile per i comportamenti penalmente rilevanti a lui addebitabili, una volta verificata la sussistenza degli elementi costitutivi del reato (cfr., sul punto, in tema di bancarotta, Cass. Pen. Sez. V, 11 gennaio 2008, n. 7203).

In tal senso, la dottrina e la giurisprudenza di legittimità hanno recepito il criterio "funzionalistico o della effettività" dell'imputazione penale, per cui prevale il dato fattuale rispetto alla mera apparenza formale.

Tale criterio appare del tutto ragionevole, dato che, se così non fosse, un soggetto potrebbe garantirsi l'impunità usufruendo di una nomina irregolare o celandosi dietro ad un altro soggetto, provvisto di nomina solo formale, che sarebbe però l'unico a rispondere.

In tal senso, la giurisprudenza ha da tempo affermato che *"in sede penale, il dato formale ha scarsa rilevanza, essendo importante il rapporto naturalistico tra persona e cosa aziendale [...], tra persona e potere di gestione dell'azienda"* (cfr. Cass. Pen. Sez. V, 17 gennaio 1996).

Di conseguenza, nel caso di una società concretamente gestita da un soggetto diverso dall'amministratore di diritto, che svolge la funzione di mero "prestanome", l'amministratore di fatto non risponde solo a titolo di concorso, ma riveste direttamente la qualifica di soggetto attivo del reato.

Occorre rilevare che il principio dell'equiparazione tra amministratori di fatto e di diritto è stato recepito dal Legislatore con il D.Lgs n. 6/2003 e, sebbene l'art. 2639 cod. civ. si riferisca espressamente ai reati societari, la dottrina prevalente ritiene che si tratti di un principio applicabile anche agli altri settori del diritto penale<sup>2</sup>, come quello penale tributario<sup>3</sup>.

In ordine ai delitti tributari, anche la giurisprudenza ha affermato che *"in tema di reati fiscali, i destinatari delle norme di cui al D. Lgs n. 74 del 2000 vanno individuati sulla base delle concrete funzioni esercitate, non già rapportandosi alle mere qualifiche formali, ovvero alla rilevanza degli atti posti in essere in adempimento della qualifica ricoperta"* (Cass. Pen., Sez. III, 17 gennaio 2018, n. 41259).

In tale ambito, ci si pone innanzitutto il problema di valutare se l'amministratore di fatto possa rispondere penalmente in ordine ai reati "propri" previsti dal D. Lgs n. 74/2000, che possono essere commessi soltanto dal soggetto che riveste una determinata qualifica o posizione e, in particolare, delle fattispecie connesse alla presentazione della dichiarazione ai fini delle

<sup>2</sup> Cfr. E. M. Abrosetti - E. Mezzetti - M. Ronco, *"Diritto penale dell'impresa"*, Zanichelli, Bologna, 2012.

<sup>3</sup> Cfr. I. Caraccioli *"Sul problema della Responsabilità degli 'amministratori di fatto' nei reati tributari"* in Riv. Dir. Trib., 2013.

imposte dirette o IVA, attività tipicamente connessa alla qualifica di rappresentante legale della società.

La risposta non può che essere affermativa, applicando i principi di cui sopra, tenuto conto anche del fatto che la normativa tributaria, dettata dall'art. 1, comma 4, D.P.R. n. 322/1998, prevede che *“la dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale, e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto [...]”*.

Orbene, il legale rappresentante deve ritenersi “mancante” non solo laddove non vi sia una nomina valida, ma anche nell'ipotesi in cui l'amministratore di diritto sia un mero prestanome, che di fatto non ha alcun potere di ingerirsi nella gestione aziendale e, quindi, non è in grado di presentare una dichiarazione tributaria.

In tal caso, l'amministratore di fatto è direttamente tenuto all'adempimento degli obblighi fiscali, prima di tutto quelli dichiarativi e - peraltro - risponde direttamente anche per le sanzioni tributarie, ai sensi dell'art. 11, del D. Lgs n. 472/1997.

Anche in relazione ai delitti che si perfezionano con una omissione, come nell'ipotesi di cui all'art. 5, del D. Lgs n. 74/2000 (“omessa dichiarazione”), la Suprema Corte ha affermato che *“il vero soggetto qualificato non è il prestanome, ma colui il quale effettivamente gestisce la società, perché solo lui è in condizione di compiere l'azione dovuta, mentre l'estraneo è il prestanome. A quest'ultimo una corresponsabilità può essere imputata solo in base alla posizione di garanzia di cui all'art. 2392 c.c., in forza della quale l'amministratore deve conservare il patrimonio sociale ed impedire che si verifichino danni per la società e per i terzi”* (Cass. Pen., Sez. III, 14 maggio 2015, n. 38780).

Il che significa che l'amministratore di diritto, per il solo fatto di aver accettato la carica, è tenuto ad uno specifico obbligo di vigilanza e, di conseguenza, risponde per non aver impedito l'evento delittuoso da parte del gestore di fatto (e, cioè, l'omessa presentazione della dichiarazione).

Peraltro, tale condotta è imputabile al rappresentante legale anche solo a titolo di dolo eventuale, consistente nell'accettazione del rischio che, in mancanza di idonea vigilanza, si possa verificare l'evento tipico del reato.

In definitiva, sulla base della costante giurisprudenza di legittimità, l'amministratore di diritto e quello di fatto sono del tutto equiparabili sotto il profilo della imputabilità per i delitti tributari.

Oltretutto, dato che nella casistica non è raro che il prestanome sia privo di un patrimonio

“capiente”, l’ampliamento del novero dei soggetti attivi consente altresì - almeno in astratto - una maggiore possibilità di rinvenire e sottoporre effettivamente a confisca il profitto derivante dal reato tributario.

Quanto all’individuazione della nozione di “amministratore di fatto”, il punto nodale della questione è sicuramente quello di individuare quali siano le attività rilevanti in relazione alla quali possa attribuirsi tale qualifica.

A tal fine, la giurisprudenza ha affermato che non occorre che detto soggetto eserciti tutti i poteri tipici dell’organo di gestione, ma è necessaria una significativa e continua attività gestoria, svolta, cioè, in modo non episodico od occasionale (cfr. Cass. Pen., sez. III, 19.12.2014, n. 22108).

La sentenza in commento affronta nuovamente il tema e ribadisce la legittimità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto derivante dai delitti di “dichiarazione infedele”, “omessa dichiarazione” e “indebita compensazione” (previsti, rispettivamente, dagli artt. 4, 5 e 10 *quater*) nei confronti di un soggetto definito quale “amministratore di fatto”.

Nel caso di specie l’indagato aveva impugnato la decisione del Tribunale del Riesame territoriale in tema di sequestro preventivo a suo carico, sostenendo di non essersi occupato della gestione societaria nella sua interezza e contestando quindi la qualifica di amministratore di fatto.

La Corte, disattendendo tale tesi difensiva, ha individuato una serie di indici concreti, sulla base dei quali l’indagato avrebbe rivestito una “*posizione di primo piano nell’assetto societario, in quanto punto di riferimento in molteplici settori dell’attività dell’ente*” (Cass. Pen., Sez. III, 26 febbraio 2021, n. 12956).

Nel caso di specie, secondo quanto si legge nel testo della decisione, la nozione di amministratore di fatto è stata desunta dal fatto di aver gestito i conti correnti societari (e, in particolare dal fatto di aver autorizzato i pagamenti), dall’aver affidato gli incarichi ai professionisti, dall’aver provveduto alla predisposizione dei bilanci, nonché per il fatto di essersi occupato delle problematiche relative ai dipendenti e, in generale, in quanto l’indagato era il “referente” per molteplici settori aziendali nel corso degli anni, nonostante l’avvicendamento di diversi amministratori di diritto.

A parere di chi scrive, la decisione appare rilevante per due ordini di ragioni: innanzitutto ribadisce che la responsabilità penale dell’amministratore di fatto sussiste in ordine ad una significativa e continua attività gestoria, ancorché non esclusiva e, in secondo luogo, perché detta una serie di indici per individuarne la nozione in concreto.

In conclusione, alla luce dei riferimenti normativi e dell'evoluzione della giurisprudenza sul tema, appare pacifico che tra i soggetti attivi dei delitti tributari vada ricompresa anche la categoria dell'amministratore di fatto (che ne risponde da solo o unitamente al rappresentante legale), mentre resta aperta la questione circa l'esatta individuazione degli indici per ritenere che in concreto sussista o meno "una significativa e continua attività gestoria".

# Agevolazioni prima casa e inidoneità dell'immobile pre-posseduto: la lettura della Suprema Corte

*Commento a Corte di Cassazione, Sez.6, Ordinanza n.5051 del 24 febbraio 2021*



di - Ivano Tarquini  
Dottore Commercialista\*\*

## 1. Premessa

La vicenda che si presenta è un classico caso che può capitare a chiunque abbia a che fare con l'acquisto dell'abitazione principale. Sovente infatti capita che, dopo aver acquistato la prima casa, ci si possa imbattere in una pretesa del fisco il quale revoca le agevolazioni fiscali che si invocano in sede di rogito. Queste rappresentano un bel risparmio di imposta rispetto alle imposte che normalmente si potrebbero pagare, abbattendo quindi i costi per ottenere uno dei beni più importanti che la nostra cultura italica propone: l'immobile. Il legislatore italiano ha sempre favorito l'acquisto dell'immobile adibito a prima casa, nel quale incentrare la propria vita familiare e affettiva. Ma se da un lato agevola l'investimento, dall'altro stringe il campo della sua applicazione cercando di evitare che tali norme agevolative possano essere da espediente per coloro i quali vogliono approfittare di esse in attività speculativa che normalmente dovrebbero essere soggette a ben altre tassazioni.

## 2. La vicenda

Il caso che ci si propone rientra nella classica fattispecie di lite incentrata dall'applicazione della norma agevolativa, che come sempre vede contrapposta l'interpretazione dell'Agenzia

\*\* = dottore commercialista, praticante avvocato, specializzando presso SSPL.

delle Entrate contro quella contribuente, il quale in questo caso di è mosso secondo corretta visione. Questo acquistava un immobile ad uso prima casa, il cui uso era appunto idoneo per motivi familiari, cosicché dichiarava, in sede di rogito notarile, di non aver mai usufruito della norma agevolativa in termini di imposta di registro. Riteneva di non essere titolare esclusivo dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui era situata la porzione immobiliare acquistata. Da una indagine successiva dell'Agenzia delle Entrate, risultava una realtà diversa. Il contribuente in realtà, fino al quel momento, non aveva usufruito delle agevolazioni prima casa, ma, diversamente da quello che aveva dichiarato in sede di rogito, risultava già proprietario di un'abitazione nel Comune in cui aveva acquistato questo secondo immobile. Per cui era violata la disposizione prevista alla lettera b) del DPR del 26 aprile n.131, art.1, parte prima, nota *II-bis*, tariffa allegata. Cosicché L'Agenzia delle Entrate notificava al contribuente gli avvisi di liquidazione e di irrogazione delle sanzioni, per mezzo dei quali recuperava con l'applicazione delle sanzioni, la differenza tra le imposte piene, e quelle pagate in applicazione dell'agevolazione. Recuperava non solo l'imposta di registro, catastale e ipotecaria, bensì anche l'imposta sostitutiva sulle operazioni di credito a medio e lungo termine finalizzate all'acquisto, alla costruzione e alla ristrutturazione di immobili ad uso abitativo. Ne seguiva l'impugnazione nella quale il contribuente sosteneva di essere nelle condizioni di poter usufruire delle agevolazioni in tema di registro e imposta sostitutiva, in quanto l'immobile pre-posseduto non solo non aveva usufruito di alcuna agevolazione in tema di imposte sulla prima casa, ma che non era idoneo al rivestire la funzione della propria abitazione in quanto era locato e non adatto a soddisfare le proprie esigenze abitative. Cosicché si lamentava la violazione e falsa applicazione del DPR del 26 aprile n.131, art.1, parte prima, nota *II-bis*, tariffa allegata. I giudici di merito respingevano sia il ricorso che l'appello del contribuente in quanto sostenevano che l'agevolazione della normativa in tema di imposte sulla prima casa, contenuto nel testo unico sull'imposta del registro, deve realizzare congiuntamente i due presupposti di carattere sia soggettivo che oggettivo: oltre alla dichiarazione, in questo caso rilasciata, dell'inidoneità soggettiva della impossibilità dell'immobile pre-posseduto di essere adibito come prima casa essendo locato, in termini oggettivi non si era rilasciata nessuna dimostrazione, né in sede di rogito che di giudizio delle caratteristiche tecniche dell'immobile con le quali si potesse dare dimostrazione della sua inidoneità a rivestirla come 'prima casa'. Quindi, secondo la C.t.r., il fatto invocato dall'appellante, il quale aggiungeva in gravame dell'inadeguata metratura dell'immobile preposseduto, era relegato a giustificazione soggettiva e quindi non idonea a scardinare la tesi sostenuta con l'avviso di liquidazione dell'Agenzia delle Entrate.

### **3. Le agevolazioni prima casa in tema di imposta di registro**

Prima di proseguire con il commento, si deve puntualizzare a cosa è dovuta l'agevolazione

‘prima casa’. Colui che in sede di rogito, volesse usufruire dell’imposta di registro agevolata pari al 2% (nel nostro caso 3% in quanto poi intervenne la riforma), in sostituzione di quella ordinaria, deve rispondere di tre requisiti, pena l’applicazione del recupero, da parte dell’Agenzia delle Entrate, della differenza non pagata con applicazione delle sanzioni e interessi. Le condizioni sono contenute nel DPR del 26 aprile n.131, art.1, parte prima, nota *II-bis*, tariffa allegata<sup>1</sup>, dove nel nostro caso specifico veniva violata la seconda condizione e cioè: *“b) che nell’atto di acquisto l’acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l’immobile da acquistare”*.

#### **4. La ricostruzione della normativa e giurisprudenza adoperata dalla Corte di Cassazione**

La Corte di Cassazione, diversamente dai gradi di merito, riconosce valide le ragioni del contribuente e ritiene infondata la tesi dell’Ufficio, in quanto accoglieva l’unico motivo di ricorso che ribadiva anche in sede di legittimità: la violazione e falsa applicazione del DPR 26 Aprile 1986 n.131 parte prima, nota *II-bis*, tariffa allegata. Nell’esposizione del massimo Consesso, non manca di certo anche la ricostruzione storica della normativa. I giudici con l’ermellino ricordano che la legge agevolativa prima casa era stata introdotta con le modifiche al TUR avvenute tra il 1993 e il 1995, secondo cui l’acquirente doveva dichiarare altresì *“di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricati idonei ad abitazione”*. Per cui la *ratio* della normativa originaria non era l’assenza di mera pre-possidenza di altro immobile, ma il fatto che questo immobile non potesse assurgere a ruolo di prima casa secondo come già precedentemente affermato dalla costante giurisprudenza di legittimità: *“concetto, quello della ‘non idoneità’, che la giurisprudenza di legittimità specificò dovesse ravvisarsi nel caso in cui l’acquirente possedesse un alloggio concretamente non idoneo, per*

1 *“II-bis) 1. Ai fini dell’applicazione dell’aliquota del 3 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o consuntivi della nuda proprietà, dell’usufrutto, dell’uso e dell’abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:*

a) *che l’immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l’acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall’acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l’acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all’estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l’attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l’acquirente sia cittadino italiano emigrato all’estero, che l’immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l’immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall’acquirente nell’atto di acquisto;*

b) (...)

c) *che nell’atto di acquisto l’acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all’articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all’articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all’articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all’articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all’articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all’articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all’articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all’articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75 e all’articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243.*

*dimensioni e caratteristiche, per lo scopo abitativo anche della sua famiglia, con necessaria valutazione di tale requisito in senso soggettivo, sicché l'inedoneità già posseduto doveva essere valutata dal punto di vista del compratore in relazione alle esigenze abitative del suo nucleo familiare. (così Cass., sez. 5, 5/02/2016, n. 2278, e, da ultimo, Cass., sez. 5, 2/02/2018, n. 2565)".* Tra l'altro, ricorda la Cassazione, che tale soluzione di nomofiliachia, era già esistente negli anni pregressi alla riforma, quando ancora non era presente il riferimento all'idoneità dell'immobile pre-posseduto, tanto che, nell'ordinanza in commento, si esprime la continuità a quell'interpretazione di diritto che lo stesso Supremo Collegio aveva avuto con la sentenza della V sezione del 07/08/2009, n. 18128 nella quale si affermava: *"il requisito della impossidenza di altro fabbricato o porzione di fabbricato destinato ad abitazione" sussiste nel caso di carenza di altro alloggio concretamente idoneo a sopperire ai bisogni abitativi, e, quindi, non resta escluso dalla proprietà di un altro appartamento, ove l'interessato deduca e dimostri che non sia in grado, per dimensioni e complessive caratteristiche, di soddisfare dette esigenze".* Le vicende legislative che sopprimevano il termine di idoneità non avevano alcuna conseguenza nell'applicazione della normativa agevolativa la quale veniva etichettata dalla Cassazione come 'meramente interpretativa di quella precedente, "e ciò in quanto il concetto di abitazione presuppone implicitamente il requisito della 'idoneità, con la conseguenza che, se la casa 'preposseduta' non è 'idonea', la sua presenza non impedirebbe l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa" in occasione di un nuovo acquisto".

Assodata la costante e granitica giurisprudenza della Corte che già si pronunciava in tali termini prima delle intervenute modifiche normative degli anni '90, che a questo punto si innestava per accogliere il diritto vivente della Cassazione, essa riposava il suo pensiero anche su di un arresto della Corte Costituzionale la quale interpretava perfettamente il tenore della lettera b) del numero 1) della nota II-bis dell'art.1 della tariffa parte prima del DPR n.131/1986 e ss.mm.ii. In quell'occasione quindi anche la Consulta con la sua ordinanza ribadiva il concetto che la decadenza operava tranne in quei casi in cui l'abitazione pre-posseduta non potesse soddisfare le esigenze abitative dell'interessato. Pronuncia utilizza in numerosi arresti di legittimità citati nella pronuncia in commento.

## **5. La soluzione della Corte di Cassazione.**

La Corte di Cassazione in questa ordinanza, dopo aver ripercorso la storia della norma e dell'agevolazione della lettera b) della norma citata, non può che confermare il suo orientamento, criticando la conclusione dei gradi di giudizio di merito i quali, forse inventando l'interpretazione della sussistenza delle condizioni, non facevano altro che ritenere sussistente l'agevolazione prima casa ove fossero esistenti congiuntamente le due condizioni oggettiva e soggettiva. Diversamente la Corte di Cassazione, ha ritenuto che non sia di ostacolo l'applicazione dell'agevolazione anche nel caso di esistenza di una sola condizione, esprimendo

anche ulteriori valutazioni rispetto alle precedenti pronunce. Infatti, riprendendo anche in sede di conclusioni antecedenti suoi arresti conferma che **l'inidoneità dell'immobile pre-posseduto**, e quindi il mantenimento dell'agevolazione, **è invocabile 'per qualsiasi ragione'**, scardinando così quello che aveva sostenuto dapprima la Commissione Provinciale e quella Regionale in relazione alle condizioni oggettive e soggettive. Nel nostro caso concreto una di queste ragioni, non accolte dalla CTR, era anche ravvisabile nella locazione dell'immobile pre-posseduto esistente nel medesimo Comune rispetto all'abitazione appena acquistata, la quale, infine, potrà beneficiare delle agevolazioni invocate in sede di rogito. Per tale motivo la Corte di Cassazione annullava gli avvisi di liquidazione condannando l'Ufficio alle spese processuali.

## Corte di Cassazione, SS.UU., Sentenza n. 8500 del 25 marzo 2021

### Fatti rilevanti e ragioni della decisione

**§ 1.1** L'agenzia delle entrate ha proposto due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 74/5 del 16 maggio 2013, notificata il 12 giugno 2013, con la quale la commissione tributaria regionale della Lombardia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento notificato nel novembre 2009 - per Ires ed Irap 2004 - alla (omissis) B.A., Milan Branch, in qualità di stabile organizzazione in Italia della società-madre (omissis) B.A. con sede in Amsterdam.

Sul presupposto della riconoscibilità alla stabile organizzazione in Italia di una soggettività tributaria a se stante rispetto alla società-madre olandese (ex art.7 Convenzione tra la Repubblica Italiana ed i Paesi Bassi contro le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e patrimoniali, firmata a l'Aja l'8 maggio 1990 e ratificata con l. 305/93), con l'avviso di accertamento in questione l'amministrazione finanziaria ha inteso disconoscere (per quanto qui ancora interessa) la componente negativa di reddito data dalla svalutazione in bilancio del credito maturato dalla branch per finanziamenti erogati a Parmalat spa (posta in amministrazione straordinaria nel 2003) e ad altra società da quest'ultima controllata.

Il disconoscimento ha avuto ad oggetto, segnatamente, la quota di un nono dell'eccedenza rispetto al limite dello 0,60 % del valore dei crediti risultanti in bilancio, secondo quanto previsto dall'art.106, co.3<sup>a</sup>, TUIR nella formulazione all'epoca vigente: "3. Per gli enti creditizi e finanziari di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano dalle operazioni di erogazione del credito alla clientela, compresi i crediti finanziari concessi a Stati, banche centrali o enti di Stato esteri destinati al finanziamento delle esportazioni italiane o delle attività ad esse collegate, sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello 0,60 per cento del valore dei crediti risultanti in bilancio, aumentato dell'ammontare delle svalutazioni dell'esercizio. L'ammontare complessivo delle svalutazioni che supera lo 0,60 per cento è deducibile in quote costanti nei nove esercizi successivi (...)".

Si affermava nell'avviso di accertamento opposto, conseguente a verifica fiscale, che: "per determinare la quota deducibile in capo alla società è stata (...) calcolata la percentuale del finanziamento ad essa attribuibile rispetto al totale finanziato (dettaglio alla pagina n. 7 del PVC). Operata la svalutazione, i verificatori hanno constatato che la società ha superato il limite massimo sancito dall'articolo 106 TUIR 917/86 e pertanto hanno quantificato in euro 2.831.723,00 pari alla maggiore svalutazione operata nell'esercizio precedente, l'importo da riprendere a tassazione, relativamente all'anno d'imposta 2004, per violazione del combinato disposto di cui agli articoli 7 Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Paesi Bassi e 23, comma primo, lett. e) Tuir 917/86. Detto importo di euro 2.831.723,00 viene dunque ripreso a tassazione dall'Ufficio, trattandosi di una indebita deduzione di componenti negativi, operando una rettifica di pari importo nelle variazioni in diminuzione accertate".

Secondo l'impostazione dell'Ufficio, la quota di svalutazione in oggetto non poteva trovare riconoscimento perché il finanziamento erogato al gruppo Parmalat non derivava da risorse proprie della stabile organizzazione - priva di idonea patrimonializzazione e di adeguato fondo di dotazione secondo quanto prescritto sia dalla Circ. Banca d'Italia n.229/09, sia dal Commentario Ocse all'art.7 Mod. Convenzione, § 18.3 - bensì da finanziamenti ad essa procurati dalla società-madre olandese.

Il che comportava sia la sottrazione di utili della stabile organizzazione alla tassazione in Italia, in

quanto girati alla società-madre sotto forma di interessi passivi a questa dovuti sui finanziamenti in questione; sia l'imputazione alla stabile organizzazione di poste passive (svalutazione) afferenti a crediti di finanziamento a questa ascrivibili solo nei limiti della quota (figurativa) del patrimonio di vigilanza.

Nella sentenza impugnata la commissione tributaria regionale ha, sul punto, rilevato che:

l'agenzia delle entrate era decaduta dalla potestà di ripresa fiscale perché non aveva rettificato, nei termini di legge, i redditi della stabile organizzazione per il periodo d'imposta 2003 (nel quale era stata per la prima volta effettuata la svalutazione del credito nei confronti del gruppo Parmalat), con la conseguenza che i presupposti di tale svalutazione non potevano da essa più venire rimessi in discussione e disconosciuti nel merito per il periodo d'imposta 2004; annualità, quest'ultima, con riguardo alla quale l'amministrazione finanziaria era ammessa unicamente a verificare che la quota di svalutazione dedotta non eccedesse il rateo costante consentito (un nono);

infondata era comunque la tesi della non imputabilità alla stabile organizzazione delle perdite su crediti, in quanto non legittimata né dalla Convenzione bilaterale conclusa su conforme modello OCSE, né dalla disciplina della concentrazione dei rischi e del fondo di dotazione delle banche (c.d. 'Basilea 2'), dalla quale le stabili organizzazioni bancarie erano specificamente esonerate.

**§ 1.2** Con il primo motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art.360, 1<sup>a</sup> co., n. 3 cod. proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli articoli 43 d.P.R. 600/73 e 7 d.P.R. 917/86.

Per avere la commissione tributaria regionale (con la prima *ratio* decidendi su riportata) erroneamente ritenuto decaduta l'amministrazione finanziaria per effetto della mancata rettifica, nei termini, della iniziale appostazione della svalutazione pluriennale nel bilancio 2003 della stabile organizzazione, nonostante che:

questa rettifica (come già affermato da Cass.n. 15178/10) costituisse una mera 'facoltà' dell'ufficio e non un 'onere' la cui mancata osservanza precludesse al Fisco il recupero d'imposta per le annualità successive, ciascuna connotata, ex articolo 7 cit., da autonoma rilevanza;

l'asserita intangibilità della svalutazione operata nel 2003 dipendesse appunto dalla mancata rettifica, da parte dell'ufficio, della dichiarazione dei redditi relativa a quell'annualità e non da un giudicato attestante la legittimità nel merito di tale svalutazione.

Con il secondo motivo di ricorso l'agenzia delle entrate deduce - ex art.360, 1<sup>a</sup> co., n. 3 cod.proc.civ. - violazione e falsa applicazione degli articoli 106 d.P.R. 917/86 e 7, co.2<sup>a</sup>, della citata Convenzione Italia-Paesi Bassi contro le doppie imposizioni.

Per avere la Commissione Tributaria Regionale (con la seconda *ratio* decidendi su riportata) erroneamente ritenuto illegittimo il disconoscimento della svalutazione dei crediti verso Parmalat, nonostante che:

in base all'articolo 7 della menzionata Convenzione, la stabile organizzazione domestica avesse l'obbligo, sul piano fiscale, di comportarsi come soggetto economico indipendente, così da risultare adeguatamente patrimonializzata mediante costituzione di un fondo di dotazione tale da permetterle di erogare credito, al pari di ogni altro operatore bancario, con le proprie risorse e non con provvista proveniente dalla società-madre;

l'erogazione della provvista da parte della società-madre in contesto di sottocapitalizzazione della branch comportasse un effetto distorsivo sia della autonoma soggettività tributaria di quest'ultima, sia della necessaria correlazione costi-ricavi sia, ancora, dei principi di libera concorrenza, in quanto ingenerante, nei confronti della casa-madre, componenti negative deducibili (interessi passivi) in grado di ridurre il reddito tassabile in Italia (in tal senso l'amministrazione finanziaria si era già pronunciata, su interpello, con la Risoluzione n. 44/06);

l'esonero della stabile organizzazione dalla costituzione di un adeguato fondo di dotazione e dall'osservanza delle prescrizioni sulla 'concentrazione dei rischi' di cui alla Circolare della Banca d'Italia n. 299/99 non rilevasse sul piano tributario, riguardo al quale la costituzione di tale fondo (anche solo figurativo) in capo alla branch costituiva il presupposto per attuare in concreto il principio della autonoma soggettività tributaria di quest'ultima rispetto alla società- madre, così come anche raccomandato nel Commentario all'art.7 del Modello OCSE di convenzioni contro le doppie imposizioni.

**§ 1.3** Resiste con controricorso e memoria la Rabobank Milan Branch, la quale - premessa

l'autonomia delle due ragioni decisorie poste dalla CTR a fondamento della sentenza impugnata - eccepisce preliminarmente l'inammissibilità del secondo motivo di ricorso per cassazione, con conseguente carenza di interesse dell'amministrazione finanziaria all'accoglimento del primo.

Eccepisce a tal fine la genericità ed incompletezza della doglianza perché priva dell'indicazione dei passaggi logici e giuridici della sentenza impugnata che si presterebbero a censura, nonché la non attinenza del motivo alla *ratio* decidendi, come resa palese dalla indebita sovrapposizione, nel motivo in esame, dei tutt'affatto diversi piani della disconoscibilità della 'svalutazione' (unico profilo posto a base dell'avviso di accertamento) e della disconoscibilità degli 'interessi passivi' dovuti alla società-madre.

Rileva in ogni caso l'infondatezza di questo motivo proprio perché basato sulla sovrapposizione dei suddetti diversi profili, nonché sul fatto che il presupposto oggettivo della svalutazione dei crediti per l'insolvenza dei debitori sussisteva indipendentemente dalla provenienza (dalla società-madre, piuttosto che dal fondo di dotazione proprio della stabile organizzazione) della provvista; fatta salva l'eventualità che l'erogazione delle risorse finanziarie dalla società-madre alla stabile organizzazione potesse qualificarsi non già come finanziamento fruttifero bensì come conferimento in capitale di rischio (non produttivo di interessi), eventualità che tuttavia non era qui stata dedotta dall'amministrazione finanziaria. Come osservato dalla commissione tributaria regionale, inoltre, nessuna disposizione nazionale o convenzionale imponeva alla stabile organizzazione bancaria la costituzione di un fondo di dotazione o di un patrimonio di vigilanza da porsi in rapporto con i finanziamenti erogati.

Quanto al primo motivo di ricorso, se ne evidenzia a sua volta l'infondatezza, dal momento che il mancato disconoscimento della svalutazione, siccome operata per la prima volta con l'iscrizione in conto economico nel 2003, precludeva la rettifica sulle rate delle annualità successive basate sul medesimo presupposto costitutivo, di per sé suscettibile di immediata ed integrale operatività con l'iscrizione in bilancio. Diversamente da quanto stabilito da Cass.n. 15178/10, richiamata dall'Agenzia delle Entrate, nella specie non si verteva di quote di ammortamento di immobilizzazione materiale di importo negli anni decrescente in relazione alla residua utilizzabilità del cespite, bensì di svalutazione di crediti attraverso rate costanti. In maniera tale che "l'ufficio avrebbe dovuto, dapprima accertare il periodo di imposta 2003, rettificando l'ammontare della svalutazione dichiarata, e poi recuperare a tassazione la quota dedotta nel 2004 per effetto del rinvio disposto dall' articolo 106, co. 3<sup>a</sup> Tuir". In fatto, la decadenza dell'amministrazione finanziaria era pacifica, perché l'avviso di accertamento in questione era stato notificato (23 novembre 2009) oltre il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno (2003) nel quale la svalutazione era stata per la prima volta contabilizzata (art.43 d.P.R. 600/73, nella formulazione vigente *ratione temporis*).

**§ 2.** Assegnata la causa a decisione, interveniva l'ordinanza interlocutoria n. 10701/20 con la quale la Sezione Tributaria di questa Corte rimetteva gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, ex articolo 374, co.2<sup>a</sup>cod.proc.civ., della seguente questione di massima di particolare importanza: "se la decadenza dalla potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria, che intenda contestare una svalutazione dei crediti risultanti in bilancio e, più in generale, un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni che non dipendono dal mero errato computo del singolo rateo di esso, si determini con il decorso del termine per la rettifica della dichiarazione dove è indicato il singolo rateo in cui il componente reddituale pluriennale è suddiviso, ovvero con il decorso del termine per la rettifica della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui il componente reddituale pluriennale è maturato ed è stato iscritto per la prima volta in bilancio".

Dopo avere evidenziato la rilevanza pratica del problema, in quanto concernente non la sola svalutazione di crediti ma ogni fattispecie reddituale ad efficacia pluriennale, l'ordinanza di rimessione muove da due decisioni di legittimità (nn. 9993/18 e 2899/19, quest'ultima non massimata e richiamante la prima) che hanno concluso nel senso della effettiva decadenza dell'amministrazione finanziaria in ipotesi di mancata tempestiva rettifica della dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale (in fattispecie di quote di ammortamento del costo di beni o del valore di avviamento): "in tema di accertamento, nell'ipotesi di beni ammortizzabili, il termine di decadenza per l'esercizio del potere impositivo decorre dall'annualità nella quale è stata presentata la dichiarazione in cui i costi sono stati concretamente sostenuti e la quota di ammortamento è stata iscritta in bilancio, rispetto alla quale sorgono i presupposti del diritto alla deduzione, a ciò non ostando il principio di autonomia dei periodi di imposta, che non opera in relazione a situazioni geneticamente unitarie

ma destinate a ripercuotersi su annualità successive, e non potendo il contribuente, come peraltro affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 280 del 2005, essere esposto all'azione del Fisco per un periodo eccessivamente dilatato" (Cass.n. 9993/18 cit.).

E però i giudici remittenti, dopo aver segnalato la presenza di altre decisioni rilevanti sebbene non perfettamente aderenti al problema (Cass.nn. 9834/1615178/10 cit., 3304/09, 12880/08), mostrano di dubitare della bontà di questa conclusione, i cui argomenti fondanti vengono punto per punto sottoposti a critica, in termini che possono così riassumersi:

il principio dell'autonomia di ciascuna annualità solare di imposta (art.7, co.1<sup>^</sup>, Tuir) opera sul piano sostanziale, così da non risultare dirimente al fine di risolvere la diversa questione, di natura procedurale, della decadenza sulla contestazione di un componente reddituale pluriennale;

la regola processuale dell'efficacia espansiva del giudicato esterno su fatti aventi "efficacia permanente o pluriennale" (Cass.n. 4832/15, 21395/17 ed altre) mira ad evitare divergenti accertamenti di tali fatti nei diversi periodi d'imposta, obiettivo pratico di per sé non garantito neppure dalla disciplina di decadenza così come stabilita da Cass.n. 9993/18 in esame; inoltre, una cosa è la inoppugnabilità di un componente reddituale pluriennale conseguente a vaglio giudiziale consolidatosi nel giudicato, e tutt'altra è l'inoppugnabilità della dichiarazione per effetto di mancato accertamento;

la citata sentenza della Corte Costituzionale n. 280 del 2005 sull'art.25 d.P.R. 602/73 non pare riferibile all'istituto della decadenza in generale, ma solo a quella per la notificazione della cartella di pagamento (all'epoca non assistita da alcun termine legale), fermo restando che la fase dell'accertamento è invece presidiata dai termini decadenziali di cui all'articolo 43 d.P.R. 600/73, il cui eventuale superamento (quand'anche ravvisabile in ipotesi di contestazione di un componente pluriennale) non potrebbe di per sé ritenersi irragionevole e quindi incostituzionale, in quanto giustificato dalla complessità dell'attività di verifica;

il far decorrere il termine di decadenza per la contestazione dell'elemento pluriennale dalla prima annualità non potrebbe neppure fondarsi sull'assunto che in tale annualità si ingenera il diritto del contribuente a far valere questo elemento, dal momento che ai fini della decadenza dal potere impositivo rileva il momento di esercizio, anno per anno, di quel diritto.

Ad ulteriore riscontro sistematico della opinabilità della soluzione offerta da Cass.n. 9993/18, l'ordinanza di rimessione osserva poi che:

per i soggetti Ires vale il principio di derivazione della base imponibile dal risultato di conto economico ma, in forza dei generali principi civilistici di veritiera e corretta rappresentazione della situazione patrimoniale ed economica della società (art.2423 cod.civ.), gli amministratori hanno il dovere di correggere l'errore di redazione del bilancio nel bilancio immediatamente successivo a quello di individuazione (principio contabile nazionale OIC 29), sicché "a tale dovere sembra dover logicamente corrispondere il potere dell'amministrazione finanziaria di contestare i bilanci successivi nei quali la correzione non sia stata rilevata, senza che a ciò possa opporsi un ipotizzato 'consolidamento' del bilancio in cui il dato contabile è stato per la prima volta erroneamente iscritto";

la tesi della decorrenza del termine di decadenza non dalla prima dichiarazione ma dalle singole successive annualità di contestazione non confligge necessariamente con la tutela del contribuente, al quale la legge consente di disfarsi della documentazione contabile relativa alla dichiarazione una volta decorsi i termini di accertamento (art.22, co.2<sup>^</sup>, primo periodo d.P.R. 600/73), e comunque una volta decorsi 10 anni dalla formazione della stessa (art.8, co.5<sup>^</sup>, 1.212/00); ciò perché, con riguardo alla documentazione di componenti reddituali pluriennali, il regime dell'articolo 22 citato andrebbe appunto ricollegato a ciascuno dei successivi periodi d'imposta nei quali il componente reddituale assuma rilievo, sicché per ognuno di tali periodi dovrebbe decorrere un nuovo termine dell'obbligo di conservazione documentale (fino allo spirare del termine di decadenza di accertamento dell'ultima dichiarazione rilevante). Il ricorso è stato quindi assegnato dal Primo Presidente a queste Sezioni Unite.

§ 3. Il Procuratore Generale ha depositato requisitoria scritta chiedendo l'accoglimento del ricorso e la cassazione con rinvio della sentenza:

quanto al primo motivo, il Procuratore Generale ha evidenziato che la soluzione adottata dalla commissione tributaria regionale, nel senso dell'intervenuta decadenza dell'amministrazione

finanziaria dalla potestà di accertamento, risulta priva di base legale e non coerente con fondamentali elementi di ordine sistematico concernenti, tra l'altro, la natura della dichiarazione fiscale e l'autonomia delle singole annualità d'imposta;

quanto al secondo motivo di ricorso, ha osservato come la commissione tributaria regionale non abbia esaminato gli aspetti dedotti in giudizio dall'amministrazione finanziaria circa la imputabilità, quantomeno parziale, dei finanziamenti Parmalat (e della relativa svalutazione) non alla stabile organizzazione italiana, ma alla casa-madre olandese, con conseguente violazione dell'articolo 106, 3<sup>co</sup>, dpr 917/86.

Fissato all'udienza pubblica del 26 gennaio 2021 con avviso notificato il 28 ottobre 2020, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal sopravvenuto art. 23, comma 8-bis, del decreto- legge n. 137 del 2020, inserito dalla legge di conversione n. 176 del 2020, senza l'intervento del Procuratore Generale e dei difensori delle parti, non avendo nessuno degli interessati fatto richiesta di discussione orale.

§ 4.1 Al di là dell'ipotesi qui dedotta della svalutazione su crediti degli intermediari finanziari (art.106, co.3<sup>o</sup> Tuir, modificato dopo i fatti di causa), la questione devoluta investe una casistica ampia e di notevole riscontro pratico, caratterizzata dalla rilevanza pluriennale di determinati componenti reddituali; cioè di elementi economici e patrimoniali che, per quanto emersi e consolidatisi nella loro genesi causale sostanziale in una determinata annualità d'imposta, sono tuttavia dalla legge fiscale ammessi a produrre effetti sulla formazione della base imponibile di annualità successive, eventualmente anche molto lontane da quella di origine.

Importanti applicazioni si hanno - ad esempio - nel riporto in avanti delle perdite di esercizi pregressi (art.84 Tuir), nelle quote di ammortamento di beni materiali ed immateriali (artt.102 segg.Tuir), nelle sopravvenienze attive rateizzabili (art.88 Tuir).

All'attribuzione di rilevanza reddituale pluriennale il legislatore fa inoltre sempre più frequente e sistematico ricorso nell'utilizzo della leva fiscale in funzione non propriamente tributaria, ma di politica di modernizzazione e rilancio, perchè agevolativa del perseguimento di obiettivi virtuosi di tutela del territorio e dell'ambiente, o in campo edilizio (cc.dd. '*bonus*'), come - tra gli altri - nell'art.16 *bis* Tuir sulla detrazione decennale per rate costanti di quota delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici; nell'art.1 co. 219-224 l. 160/2019 (legge previsionale 2020) sulla detrazione decennale per rate costanti del 90% delle spese documentate per la pulitura o tinteggiatura delle facciate esterne degli edifici o, ancora, negli artt.119 segg. del d.l. 34/2020 conv.c.m. in 1.77/20, quanto a detrazione quinquennale in rate costanti delle spese affrontate per l'efficientamento energetico degli edifici, la prevenzione sismica, l'installazione di impianti fotovoltaici e di colonnine di ricarica di veicoli elettrici (c.d. '*superbonus*' 110%).

Può rientrare nella fattispecie anche il riconoscimento pluriennale di crediti d'imposta, come quelli (introdotti dall'art.3 d.l. 145/13, conv.c.m. in 1.9/14, come successivamente riformato) per attività di ricerca, sviluppo ed innovazione tecnologica e digitale, suscettibili di essere fatti valere in compensazione, entro un tetto predeterminato, in quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di maturazione (nel qual caso, il termine per la contestazione di inesistenza e per il recupero del credito decorre per legge, non dalla dichiarazione iniziale, ma dal suo successivo utilizzo in compensazione: art.27, co.16, d.l. 185/08 conv.c.m. in l. 2/09).

Scopo pratico del differimento pluriennale è quello di tutelare il gettito erariale evitandone la verticale riduzione altrimenti conseguente alla piena sottrazione dell'onere in un medesimo esercizio; nelle ipotesi incentivanti è proprio la diluizione nel tempo a rendere sostenibili per l'erario le misure di favore per il contribuente.

Si tratta, come ben si vede, di ipotesi tra loro assai eterogenee: sia per soggetti interessati alla dilazione (soggetti Ires, Irap, persone fisiche), sia per natura del componente reddituale pluriennale (che può essere tanto negativo quanto positivo) sia, ancora, per maggiore o minore durata del differimento (che, nel caso delle perdite pregresse, può oggi addirittura essere indeterminato, fermo il limite di capienza del reddito imponibile in ciascuno degli anni di utilizzo).

Non è poi detto (anche se questa è l'ipotesi più frequente) che l'elemento reddituale pluriennale sia sempre suscettibile di essere speso, nelle annualità successive, attraverso rate costanti derivanti dalla semplice suddivisione del suo ammontare iniziale per il numero delle annualità di fruibilità, ben

potendo darsi anche il caso di rate variabili, perché invece derivanti dall'aggiornamento, anno per anno, degli importi fiscalmente rilevanti (come per le quote di ammortamento via via riconducibili alla minore utilità residua attribuibile al bene nell'ambito del suo ordinario ciclo di vita).

Mentre nella prima ipotesi la diluizione negli anni del componente reddituale risponde ad un'operazione di pura ripartizione matematico-finanziaria dell'onere, nella seconda viene richiesta per ogni singolo anno una nuova valutazione che adegui la rata di competenza all'evolversi di una determinata situazione fattuale considerata dalla legge fiscalmente rilevante.

Ciò detto, non sembra che la complessità ed eterogeneità della fattispecie siano tali da impedire o sconsigliare una soluzione unitaria al problema giuridico posto dall'ordinanza di rimessione, così come del resto si addice ad una materia, qual è quella dell'accertamento e dei termini del suo esercizio da parte dell'amministrazione finanziaria, che più di ogni altra richiede regole operative il più possibile stabili ed uniformi.

§ 4.2 Tralasciando per il momento le decisioni (Cass. n.9993/18 e 2899/19) dalle quali l'ordinanza di rimessione vorrebbe discostarsi, non può dirsi che in tema di accertamento degli elementi reddituali pluriennali vi sia uno specifico e consolidato indirizzo di legittimità.

In un ormai lontano precedente (sent.n. 1583 del 1989) la Corte di Cassazione, pronunciandosi in una fattispecie di riporto in avanti delle perdite secondo il previgente regime di cui al dpr n. 645 del 1958, ebbe ad affermare che qualora l'amministrazione "non si sia avvalsa, nei prescritti termini, del potere di accertamento in rettifica, avverso la dichiarazione del contribuente relativa all'anno in cui si è verificata la perdita, non può metterne in discussione l'esistenza, con l'accertamento in rettifica della dichiarazione successiva, salva restando la con testabilità, in tale sede, della deducibilità della perdita medesima".

A diversa conclusione pervenne, in fattispecie di ammortamento, Cass.1347/1995, la quale stabilì che "ogni periodo di imposta ha una propria autonomia sì che le determinazioni dell'amministrazione tributaria con riferimento ad uno specifico periodo di imposta non possono avere alcun riflesso sulle sue determinazioni rispetto ad altri periodi o, comunque, sugli accertamenti relativi a questi distinti periodi. Ne consegue che la circostanza che l'ufficio non abbia rettificato la denuncia relativa ad un determinato esercizio non preclude l'autonoma valutazione della denuncia relativa all'esercizio successivo e la richiesta di documentazione delle spese e della effettività degli ammortamenti in essa dichiarati".

In quest'ultima direzione si orienta più recentemente anche Cass. 14999/20 la quale, pronunciandosi in fattispecie di disconoscimento di una posta passiva costituita da un finanziamento-soci riportata nelle dichiarazioni di più esercizi, ha osservato che in presenza di contestazione dell'Amministrazione finanziaria relativa all'insussistenza della posta passiva iscritta a bilancio, è onere del contribuente dimostrare l'esistenza e l'ammontare della stessa, oltre che l'inerenza all'attività di impresa esercitata ai fini della deduzione, "senza che rilevi l'eventuale inerzia dell'Ufficio relativamente alla dichiarazione resa per i periodi di imposta precedenti, contenente la medesima posta, stante l'autonomia di ciascun periodo ai fini dell'esercizio del potere impositivo, tale per cui il termine decadenziale va valutato con riferimento al periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione rettificata".

Cass. n.5403/12, da ultimo ripresa da Cass. n.5833/20, ebbe modo di pronunciarsi su materia analoga a quella qui dedotta (ripartizione annuale per noni delle rettifiche di valore sui crediti alla clientela da parte delle imprese bancarie e finanziarie), affrontando lo specifico profilo della retroattività, sulle annualità d'imposta anteriori al 2005, della regola di indeducibilità, da parte delle banche, di tali svalutazioni ai fini della base imponibile Irap (regola introdotta dall'art.2 di 168/04 conv.in l. 191/04). La soluzione è stata nel senso di escludere tale retroattività, posto che la indeducibilità ai fini Irap "non attinge le quote (cd. noni pregressi) di competenza degli esercizi anteriori, in quanto relative a svalutazioni di crediti operate nei corrispondenti bilanci, ed oggetto, quindi, di una situazione giuridica sostanziale già consolidata".

Questo indirizzo non sembra tuttavia del tutto pertinente al problema di causa, dal momento che con esso si è affermata l'indifferenza del presupposto della svalutazione dei crediti bancari agli eventi normativi sopravvenuti, senza tuttavia affrontare il diverso e più ampio problema della decadenza del Fisco dalla potestà di accertamento. In altri termini, l'intangibilità della svalutazione pregressa ai fini Irap è stata in quell'occasione affermata sul piano della disciplina sostanziale

ritenuta applicabile (efficacia della riforma solo per le svalutazioni non ancora iscritte in bilancio alla data della sua entrata in vigore), non anche su quello - qui di interesse - in generale riferibile alla preclusione dell'azione accertativa dell'amministrazione con riguardo a ragioni di contestazione non sopravvenute al formarsi del presupposto svalutativo, ma originarie ed incidenti sulle annualità successive.

Cass. n.15178/10 (non massimata) ha fatto applicazione (richiamando Cass. n. 12880/08) della "giurisprudenza di questa Corte (...) secondo cui in tema di accertamento delle imposte sui redditi è facoltà dell'Ufficio contestare anche soltanto i criteri utilizzati dal contribuente nella redazione del bilancio, per i loro riflessi fiscali negli esercizi futuri, senza necessariamente procedere, per il periodo considerato, alla determinazione di una maggiore pretesa impositiva, e senza che ciò comporti una preclusione al recupero d'imposta per gli anni successivi; ne consegue la legittimità dell'avviso di accertamento limitato, alla censura contro il metodo di contabilizzazione e il sistema di deduzione di una spesa o di una quota di spesa sostenuta, assolvendo il predetto atto ad una funzione di regolarizzazione di altri aspetti del comportamento tributario della parte nel periodo, e ad assicurare il corretto svolgimento del rapporto tributario nel futuro (...). Dunque, pur sussistendo l'asserita decadenza dell'Ufficio dalla possibilità di rideterminare valori riferiti a spese per immobili in anni precedenti il quinquennio, è possibile la regolarizzazione dei calcoli delle quote di ammortamento per gli anni successivamente accertati".

Anche in tal caso l'incidenza del principio sul problema qui in esame e' soltanto mediata, nel senso che l'orientamento riportato stabilisce la possibilità, per l'amministrazione finanziaria, di effettuare un accertamento senza una diretta pretesa di prelievo ed al solo fine di contestare i criteri di contabilizzazione adottati dal contribuente in una determinata annualità, così da suscitare la regolarizzazione per le annualità successive.

Senonchè, quella di effettuare accertamenti senza imposta - come ad esempio può accadere (a parte i casi di accertamento di redditi imputabili per trasparenza a soggetti diversi da quello sottoposto a verifica) nella contestazione, nell'annualità di prima iscrizione, delle perdite destinate al riporto in avanti - costituisce appunto, secondo questo indirizzo, una facoltà dell'amministrazione finanziaria, il cui mancato esercizio nella annualità di prima emersione del componente pluriennale non determina, di per sé, la preclusione alla sua contestazione nelle annualità successive.

Dalla giurisprudenza da ultimo riportata, pertanto, si evince unicamente che:

il fisco non ha l'"obbligo", sancito da decadenza o preclusione, di contestare il componente pluriennale fin dalla sua prima dichiarazione, quanto soltanto la "facoltà" di farlo per rettificare comportamenti e scelte ritenute non corrette;

questa possibilità gli va riconosciuta (ciò rispondendo, del resto, anche all'interesse del contribuente) pure nelle ipotesi in cui da questa contestazione d'origine non possa comunque scaturire alcuna immediata imposizione.

Sebbene al diverso fine di individuare il termine di prescrizione in ragione della natura, periodica o no, dell'obbligo tributario Irpef, Irap ed Iva, Cass.n.12740/20 (richiamando Cass.n. 2941/07 ed altre), ha affermato che "l'obbligazione tributaria, pur consistendo in una prestazione a cadenza annuale, ha carattere autonomo ed unitario, ed il pagamento non è mai legato ai precedenti bensì risente di nuove ed autonome valutazioni in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi".

La giurisprudenza fin qui richiamata muove tutta dal principio di autonomia di ciascuna annualità, ma le conseguenze applicative di questo principio non appaiono poi univoche; ciò perché da quello stesso elemento normativo costituito dall'autonomia di ciascun periodo d'imposta viene fatta discendere - talvolta - la distinta e piena potestà di accertamento su ogni singola annualità successiva, indipendentemente dalla mancata contestazione iniziale del componente pluriennale, - tal'altra - invece la definitività e successiva immodificabilità di quanto inizialmente dichiarato dal contribuente e non tempestivamente contestato dall'amministrazione.

Va ancora evidenziato, per un approccio auspicabilmente organico al problema, come della questione si sia interessata anche la Cassazione penale, la quale ha più volte affermato il principio per cui "in tema di reati tributari e finanziari, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è configurabile nel caso di un frazionamento in successive dichiarazioni annuali delle quote di ammortamento dell'importo di fatture per l'acquisto (inesistente) di beni strumentali ed è integrato da ogni dichiarazione nella quale vengono indicati

i corrispondenti elementi passivi fittizi in detrazione dei redditi” (Cass. pen.35729/13, così Cass. pen. 39176/08, Agrama ed altri). Anche in tal caso la base concettuale del ragionamento è costituita dall'autonomia di ciascun periodo d'imposta, dalla quale viene fatta discendere la consumazione di tanti autonomi reati di frode quante sono le dichiarazioni nelle quali vengono riportati gli elementi pluriennali fittizi.

§ 4.3 Autonomia ed annualità dei periodi d'imposta sono dunque fattori interpretativi chiave per la soluzione del problema.

L'imposta sul reddito è dal legislatore fortemente improntata a questi caratteri.

Per le persone fisiche, dispone l'art.7, co. 1<sup>^</sup>, d.P.R. 917/86 che: “Periodo di imposta. 1. L'imposta e' dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma, salvo quanto stabilito nel comma 3 dell'articolo 8 e nel secondo periodo del comma 3 dell'articolo 11”.

Per i soggetti Ires provvede l'art.76: “Periodo d'imposta. 1. L'imposta e' dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma salvo quanto stabilito negli articoli 80 e 84. 2. Il periodo di imposta e' costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non e' determinata dalla legge o dall'atto costitutivo, o e' determinata in due o piu' anni, il periodo di imposta e' costituito dall'anno solare”.

Per quanto la base imponibile sia infine necessariamente costituita da un dato economico, e quindi numerico, di sintesi e compendio, come tale sempre percepibile nella sua puntualità ed istantaneità, il presupposto dell'imposta sul reddito viene invece dal legislatore colto nel suo formarsi nel tempo.

Come prescritto dalla legge, il risultato di ciascun periodo costituisce l'oggetto di un' “obbligazione tributaria autonoma”.

Ciò rende quella sul reddito una tipica imposta di natura periodica, ed il periodo di riferimento viene convenzionalmente dal legislatore fissato nell'anno solare ovvero, per le società di capitali, nell'anno di esercizio.

Il principio della periodicità annuale non è assoluto, perché l'ordinamento conosce in effetti delle deroghe nel senso della infra o ultra-annualità d'imposta, ma ciò accade - appunto in via di eccezione - non in ragione della mera rilevanza poliennale di certi elementi reddituali, ma allorché si verificano eventi straordinari nella vita del contribuente (come nel caso della liquidazione sociale ovvero del c.d. 'maxiperiodo concorsuale' costituito dall'intera durata della procedura fallimentare o di liquidazione coatta amministrativa ex artt.182 segg. TUIR) che giustificano il fatto che il prelievo sia commisurato non all'utile di un singolo esercizio, ma all'attivo differenziale eventualmente sussistente all'esito dell'intera procedura, dopo che siano stati soddisfatti i creditori.

Per contro, la regola è nel senso che l'imposta non cessa di essere annuale - e dunque scandita su rapporti tributari nuovi, perché via via insorti in ciascun anno - sol perché, come di frequente accade, alla formazione del reddito di una determinata annualità possano per legge concorrere componenti derivanti da fatti generatori ricadenti in annualità pregresse.

Altrimenti detto, il reddito viene colpito su base annuale quand'anche determinato da elementi pluriennali.

§ 4.4 La periodizzazione annuale dell'imposta sul reddito e la novazione, tempo per tempo, di ciascuna obbligazione tributaria si riflettono sulla dichiarazione, la quale deve indicare “annualmente i redditi posseduti” (art.1 d.P.R. 600/73).

L'orientamento di gran lunga maggioritario, in dottrina e giurisprudenza, è nel senso di attribuire a quella fiscale la natura di dichiarazione di scienza o giudizio, non dispositiva e di volontà; in tal senso si esprime, in particolare, quella giurisprudenza di legittimità che si è diffusamente occupata dell'errore nella dichiarazione e delle condizioni della sua retrattabilità ed emendabilità successiva (SSUU 15063/02; SSUU 13378/16; da ultimo tra le molte, Cass.31237/19, 6060/20).

Questa natura è evidente quando la pluriannualità dell'elemento di reddito sia prescritta ed imposta direttamente dalla legge, spettando al contribuente unicamente di uniformarvisi.

Ma, a ben vedere, anche quando essa muova da un'opzione di tipo volontaristico e negoziale del contribuente (come nel caso del riporto a nuovo delle perdite: Cass. 16977/19; Cass. 5105/19) la soluzione in ordine allo specifico problema della decadenza dall'accertamento non muta, rilevando a

tal fine la quota annuale di deduzione solo in rapporto al periodo al quale si riferisce la dichiarazione. In effetti, stabilisce l'art.1 d.P.R. sull'accertamento delle imposte sul reddito, che questa deve contenere "l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte stesse".

La dichiarazione dei redditi costituisce dunque essenzialmente una narrazione di fatti ("elementi" o "dati" o "informazioni"), fatti giuridicamente rilevanti perchè ricostruiti in funzione impositiva.

Essa non espone 'diritti' né posizioni giuridiche soggettive del contribuente, ma soltanto componenti economici e patrimoniali che l'ordinamento tributario prende in considerazione in quanto determinativi di un risultato algebrico nel quale la legge individua il reddito imponibile di quell'anno (solo di quello).

La rilevanza prettamente giuridica del fatto esposto esclude, al contempo, che quest'ultimo possa essere inteso quale riporto puramente contabile, inoppugnabile soltanto perché tratteggio.

Dunque, la mera indicazione unilaterale di un fatto, valevole per legge solo per l'anno al quale la dichiarazione si riferisce, non può di per sé esplicitare alcun effetto preclusivo sull'azione dell'amministrazione finanziaria che voglia contestare quello stesso fatto una volta dichiarato 'ex novo' in una dichiarazione diversa, in quanto concernente un'altra annualità d'imposta nella quale quello stesso fatto continui a rilevare.

Né si ritiene che vi sia spazio per diversificare l'ipotesi in cui la quota del componente pluriennale possa di anno in anno mutare secondo l'evolversi di una determinata situazione (come nel caso dell'ammortamento), da quella in cui esso si riproduca di anno in anno in quote costanti predeterminate (attraverso una ripartizione meramente finanziaria della posta), atteso che in entrambi i casi si ha autonoma rilevanza fiscale di periodo.

§ 4.5 La periodizzazione annuale dell'imposta e della relativa dichiarazione si riflette anche sull'accertamento, il quale deve essere notificato (salvo prolungamento dei termini in particolari situazioni) "a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione"(art.43 d.P.R. 600/73).

La norma è chiara nel collegare la decadenza all'inutile spirare di un determinato termine di attivazione decorrente dalla dichiarazione che si intende accertare, senza distinguere tra natura annuale o poliennale del singolo elemento di reddito in essa esposto. Né permette - in assenza di specifiche disposizioni in tal senso, ed a maggior ragione in una materia di stretta interpretazione qual è quella della decadenza - una lettura tale da ingenerare un'ipotesi di decadenza anticipata o ultrattiva a carico del Fisco, perché maturata a causa dello spirare del termine di accertamento relativo, non già alla stessa dichiarazione oggetto di verifica, ma ad una diversa (precedente).

Anche l'accertamento si 'rinnova' dunque di anno in anno, nel senso che il suo oggetto è il controllo del reddito di ciascuna singola annualità presa in esame, e siccome il reddito verificato costituisce, come detto, un dato complessivo unitario costituente l'esito dell'interdipendenza di una molteplicità di voci rilevanti, la sua verifica neppure si presta ad essere limitata a taluni componenti soltanto, con la salvezza di altri (quelli pluriennali) che, in ipotesi, non siano stati sottoposti a verifica negli anni precedenti; altrimenti, si verrebbe ad introdurre un limite di accertabilità, non solo temporale ma anche contenutistico, di cui non vi è riscontro nella legge (non potendosi esso ravvisare, in particolare, in quanto disposto, sull'oggetto dell'accertamento, negli artt. 39 e 40 d.P.R. cit.).

Da ciò consegue che l'accertamento deve essere possibile, su ogni annualità, anche con riguardo al fatto costitutivo dell'elemento pluriennale dedotto e non soltanto alla correttezza della singola quota annuale di deduzione.

Il che equivale ad affermare che la 'definitività', in conseguenza del mancato accertamento, della dichiarazione di prima emersione del componente pluriennale non porta con sé il diverso effetto della 'preclusività 1 di sindacato per un periodo successivo; anzi, per meglio dire, non produce proprio alcun effetto di accertamento, il quale può derivare soltanto dalla positiva verifica di rispondenza alla realtà di quanto dichiarato.

§ 4.6 Venendo al contrario indirizzo di cui alle più volte citate sentenze (Cass.9993/18; 12880/18), si rimarca in esse la natura non assoluta né incondizionata del criterio dell'autonomia dei periodi di imposta, difatti suscettibile di venire meno nel caso di "efficacia espansiva del giudicato su annualità diversa da quella oggetto della decisione definitiva"; caso in cui la regola di separazione delle annualità viene travolta dal giudicato che abbia ad oggetto "situazioni geneticamente unitarie

e, tuttavia, comunque destinate a ripercuotersi su annualità successive” (Cass. 9993/18 cit.).

Non si tratta di argomento dirimente.

E' noto che nella giurisprudenza tributaria la teoria generale dei limiti oggettivi e soggettivi del giudicato si arricchisce - nell'ambito dei rimedi di unificazione e convergenza decisionale su più accertamenti omogenei - di una prospettiva peculiare, costituita dalla proiezione del giudicato stesso nel tempo.

Nella non infrequente ipotesi di plurimi avvisi di accertamento, ciascuno concernente una diversa ed autonoma annualità di imposta e separatamente impugnato, si è posto il problema di verificare se, ed a quali condizioni, il giudicato che abbia appurato determinati fatti materiali di imposizione relativamente ad una annualità, possa o debba estendere la propria efficacia preclusiva, tra le stesse parti, anche ad annualità diverse ed ancora sub iudice. Il problema sorge proprio perché quello tributario è giudizio non limitato all'atto, ma esteso, nei limiti della domanda, alla valutazione fattuale del rapporto secondo lo schema della 'impugnazione-merito'.

Ebbene, la questione è stata organicamente affrontata dalle Sezioni Unite nel 2006 (n.13916/06) e successivamente innumerevoli volte ripresa, anche e soprattutto nella specificazione e concretizzazione dei requisiti di 'tendenziale permanenza' e di 'durevolezza' degli elementi fattuali definitivamente acclarati che costituiscono il presupposto imprescindibile della estensione ad annualità diverse del giudicato extra moerga (tra le molte, Cass. nn. 23723/13, 4832/15, 20257/15, 21824/18, 30033/18).

Non è qui il caso di tornare sui risultati ai quali questa giurisprudenza, che interamente si richiama, è negli anni pervenuta (tra l'altro, anche includendo tra i fatti suscettibili di espansione nel tempo, perché certamente stabili, anche quelli ingeneranti le deduzioni pluriennali: Cass. 16064/17 ed altre).

E' invece necessario evidenziarne l'ininfluenza ai fini del problema in esame.

In primo luogo, la preclusione da giudicato tributario ultrannuale attiene al merito dell'imposizione, cioè alla sussistenza o insussistenza sostanziale dei suoi presupposti fattuali o di qualificazione giuridica, non già alla potestà accertativa dell'ufficio, ostando infatti quel giudicato non all'accertamento in sé, ma ad un suo determinato esito sul fondo della pretesa.

In secondo luogo, i principi giurisprudenziali in materia presuppongono appunto che la coincidenza della dichiarazione con la realtà sia stata vagliata da una sentenza passata in giudicato là dove, nel caso in esame, questo requisito manca per definizione, discutendosi della ben diversa ipotesi intangibilità della dichiarazione di prima emersione del compon pluriennale a seguito, non già di giudicato, ma di semplice inerzia dell'amministrazione che, per quella annualità, abbia tralasciato di verificare quella coincidenza.

Pertanto, nel problema di specie manca il sostrato fondamentale dato dall'effetto conformativo tipico, ex art.2909 cod.civ., del giudicato e soltanto di questo.

§ 4.7 Ulteriore argomento di conforto viene dal menzionato indirizzo individuato in un principio più generale, ed anzi di rilevanza costituzionale, secondo quanto stabilito dal giudice delle leggi con le sentenze nn. 280/05 e 352/04.

Si è osservato (Cass. 9993/18 cit.) come la Corte Costituzionale abbia ritenuto compatibile con l'art.24 Cost. solo un sistema decadenziale della pretesa fiscale "che non lasci il contribuente esposto all'azione esecutiva del fisco per termini eccessivamente dilatati".

Si tratta, come è evidente, di un argomento basilare di civiltà giuridica che si fa al contempo carico sia dell'interesse generale alla stabilizzazione, entro un termine ragionevole, del rapporto giuridico tributario ed alla correlativa certezza delle entrate erariali, sia del diritto del contribuente di non essere lasciato per un tempo indeterminato, o comunque eccessivamente lungo (quale può essere quello decennale di prescrizione), sostanzialmente in balia delle iniziative recuperatorie del Fisco.

Nella sentenza n. 280 del 2005 (sollecitativa di un intervento legislativo riparatore, poi intervenuto) ebbe a stabilire la Corte Costituzionale che: "E' costituzionalmente illegittimo l'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come modificato dal decreto legislativo 27 aprile 2001, n. 193, nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art.

36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Premesso che, nel disciplinare il procedimento di riscossione delle imposte liquidate ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, le disposizioni che si sono succedute nel tempo hanno sempre collegato l'atto finale ed "esterno" del procedimento stesso (la notifica della cartella) ad un atto precedente (consegna dei ruoli all'esattore) a sua volta legato ad atti preesistenti, sicché vi era comunque certezza relativamente al termine ultimo entro il quale il contribuente doveva venire a conoscenza della pretesa del fisco, il venir meno della fissazione di un termine per la consegna dei ruoli al concessionario non consente più di individuare un termine certo entro il quale deve intervenire la notifica della cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi del citato art. 36-bis, sicché la disposizione censurata si pone in contrasto con l'art. 24 Cost., il quale non consente che il contribuente sia assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole, soprattutto ove si consideri che l'Amministrazione, in tale procedimento, è chiamata a compiere una elementare operazione di verifica meramente formale (...).

Fermo il principio, non si ritiene che esso possa essere utilmente impiegato, quanto al problema qui in esame, per affermare la decadenza dell'amministrazione dall'accertamento di elemento pluriennale.

La Corte Costituzionale si è pronunciata su un contesto normativo del tutto differente, perché relativo non alla fase di accertamento ma a quella della riscossione-esecuzione (iscrizione a ruolo e notificazione della cartella) e, inoltre, concernente una prodromica attività di verifica che la stessa Corte Costituzionale definisce necessariamente 'elementare' perché rinveniente dalla liquidazione di imposte oggetto di controllo automatizzato ex articolo 36 bis d.P.R. 600/73.

Soprattutto, la Corte Costituzionale si è pronunciata con riguardo ad una disciplina nella quale l'azione riscossiva dell'amministrazione non era in sostanza assoggettata ad alcun termine decadenziale, così da potersi indebitamente protrarre ad libitum con il solo limite della prescrizione decennale.

E' evidente come si tratti di situazione ben diversa dalla presente, nella quale l'attività di accertamento è per legge sottoposta (art.43 d.P.R. 600/73) ad un termine decadenziale certo, e la cui ampiezza non può dirsi irragionevole.

Inoltre, la possibilità per il Fisco di accertare l'elemento pluriennale con riguardo ad una annualità successiva, pur a fronte della decadenza nella quale esso sia incorso con riguardo all'annualità di prima enunciazione o deduzione, non implica che quest'ultima annualità possa essere messa di nuovo in discussione, e neppure comporta un allungamento dei termini di accertamento, che restano fissi ed ancorati in ogni caso, ex art.43 cit., alla sola annualità oggetto di verifica.

In definitiva, posto che tutte le volte in cui viene riportato in dichiarazione il componente di reddito pluriennale ne vengono al contempo richiamati e riutilizzati tutti i fatti presupposti e gli elementi costitutivi, può ben dirsi che quando l'ufficio operi la rettifica della dichiarazione in cui è riportata la singola quota, tale rettifica non incide in alcun modo, in pregiudizio del contribuente, sulla dichiarazione dell'anno di primo riporto ovvero su quelle successive già 'decadute'. Il che rende evidente come, in tal caso, non venga affatto attribuito all'amministrazione (con rispettiva soggezione del contribuente) un potere di controllo per un tempo indeterminato, così da violare quanto prescritto dal giudice delle leggi.

Il quale, d'altra parte, tornando sull'argomento, ma nella specifica materia dell'accertamento IVA, ha anche stabilito un rapporto di ragionevolezza tra estensione del termine legale di decadenza e natura della materia da accertare (così C.Cost., sent. 247/2011, relettiva della questione di legittimità costituzionale, ex artt.3 e 24 Cost., in tema di raddoppio dei termini di accertamento in caso di obbligo di denuncia penale per reati tributari, ex art. 57 d.P.R. 633/72 nella formulazione vigente ratione temporis), ritenendo costituzionalmente censurabili solo quelle situazioni (qui non ricorrenti) nelle quali i tempi di esercizio della potestà di accertamento siano lasciati sostanzialmente alla discrezionalità dell'ufficio impositore.

§ 4.8 Poiché, nella soluzione prospettata, l'amministrazione finanziaria potrebbe contestare il fatto generatore ed il presupposto costitutivo dell'elemento pluriennale anche a molti anni di distanza dal suo insorgere, vi è da chiedersi se questa sola situazione determini la lesione di posizioni giuridiche tutelate in capo al contribuente, segnatamente sotto il duplice profilo dell'affidamento e dei limiti

all'obbligo di conservazione della documentazione probatoria relativa.

Per quanto concerne il primo aspetto, stabilisce l'art. 10 l. 212/00, nel 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> co.: "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente 1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.(...)"

Ci si trova indubbiamente di fronte all'affermazione di un principio generale dell'ordinamento che, nella materia tributaria, trova radice negli artt.3, 23, 53 e 97 Cost., oltre che, per i tributi armonizzati, nei principi unionali.

Su questo presupposto deve anzi ritenersi che le situazioni di tutela dell'affidamento concretamente riconoscibili siano tendenzialmente indeterminate e da valutare caso per caso, purché riconducibili (a parte l'oggettiva incertezza normativa valutata dal giudice) vuoi ad 'indicazioni' fuorvianti provenienti dall'amministrazione finanziaria alle quali il contribuente si sia uniformato (circolari, pareri, interPELLI, inviti ecc...), vuoi a 'ritardi, omissioni od errori' dell'amministrazione medesima.

E tuttavia, tra queste situazioni non può farsi rientrare la mera inerzia dell'amministrazione che sia incorsa in decadenza nell'accertare la dichiarazione di prima deduzione dell'elemento pluriennale.

Da questa circostanza il contribuente non può realisticamente trarre alcun convincimento tutelabile circa la correttezza del proprio operato e la legittimità della sua reiterazione nelle dichiarazioni successive; reiterazione che di certo non potrebbe reputarsi 'direttamente conseguente', e men che meno causalmente determinata, dalla mancata sottoposizione a verifica di una annualità pregressa.

Se in via generale deve escludersi che il solo decorso del tempo ed il comportamento meramente passivo dell'amministrazione finanziaria siano suscettibili di produrre nel contribuente un affidamento tutelabile, a maggior ragione questa conclusione si impone nello specifico caso del mancato esercizio della potestà di rettifica.

Comportamento, questo, notoriamente dipendente da una serie assai complessa ed eterogenea di variabili, e di per sé privo di significatività all'interno di un sistema impositivo che, soprattutto in campo reddituale, trova il proprio fulcro non nell'accertamento (evento che resta pur sempre secondario nella dinamica complessiva delle entrate tributarie) ma nella fisiologia della dichiarazione quale vero e proprio atto di responsabilità autoimpositiva ed autoliquidativa.

§ 4.9 Per quanto concerne il secondo aspetto, si obietta che non potrebbe esigersi dal contribuente la tenuta della documentazione dimostrativa dell'elemento pluriennale allorché quest'ultimo venga contestato, non solo a notevole distanza dalla sua insorgenza, ma addirittura (come pure potrebbe accadere, a seconda della durata della dilazione) una volta decorso il termine decennale massimo di tenuta obbligatoria delle scritture ex artt.2220 cod.civ. ed 8, co. 5<sup>a</sup>, Statuto del contribuente.

Va però considerato che nel d.P.R. 600/73 il legislatore fornisce univoci segnali di indirizzo, nel senso che è il regime di conservazione documentale, per la sua evidente finalizzazione e strumentalità, a doversi per forza adeguare alla disciplina dell'accertamento ed alla sua tempistica, non il contrario.

Per le persone fisiche, l'art.3 d.P.R. cit. ricollega l'obbligo di conservazione documentale al "periodo previsto dall'articolo 43", appunto concernente i termini di decadenza dell'accertamento; per le società e gli altri soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili previste dalla legge civile e tributaria, l'art.22, co. 2<sup>a</sup>, stabilisce l'obbligo di conservazione "fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta anche oltre il termine stabilito dall' articolo 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'articolo 2457 del detto codice".

Questa correlazione servente è stata fatta propria anche dalla Corte Costituzionale nella già citata sentenza n. 247/11, nella quale si è ritenuto costituzionalmente legittimo un sistema, quale quello risultante dagli articoli 22 d.P.R. 600/73 e 57 d.P.R. 633/72 *ratione temporis* applicabile, che comporti la conservazione delle scritture e dei documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, ivi compresi quelli che vengano adottati, perché implicanti fatti oggetto di denuncia per reati tributari, nel raddoppio dei termini; ed il conseguente raddoppio anche dei termini di conservazione documentale si è ritenuto non comportare alcuna lesione del diritto di difesa, proprio perché non irragionevole e, per quanto sensibilmente prolungato, fissato entro limiti

certi e predeterminati.

Cass. n.9834/16 ha affrontato espressamente (in una fattispecie di ammortamenti ultradecennali), il profilo del coordinamento tra le norme rilevanti, affermando che: "l'art. 22, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, nell'imporre la conservazione delle scritture contabili sino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, va interpretato nel senso che l'ultrattività dell'obbligo di conservazione oltre il termine decennale di cui all'art. 2220 c.c., termine pure specificamente previsto, agli effetti tributari, dall'art. 8, comma 5, della l. n. 212 del 2000, opera solo se l'accertamento, iniziato prima del decimo anno, non sia ancora stato definito a tale scadenza». Diversamente opinando, ha osservato la Corte, ne deriverebbe «se non un'interpretazione sostanzialmente abrogatrice della norma, un'applicazione di essa influenzata da un forte indice di discrezionalità, nel senso che potendo l'amministrazione procedere all'accertamento nei termini dell'art. 43 D.P.R. 600/73, l'obbligo di conservazione, scaduto il periodo decennale, si protrarrebbe sino alla scadenza dei termini anzidetti per una durata che dipende esclusivamente dalla volontà dell'ufficio, rispetto alla quale il contribuente non avrebbe altra difesa che conservare le scritture sine die».

Va però considerato che una volta stabilito che la deduzione dell'elemento pluriennale in ogni singola annualità di imposta espone il contribuente alla potestà di accertamento dell'amministrazione finanziaria indipendentemente dalla decadenza nella quale quest'ultima sia incorsa sulle annualità pregresse, non pare inesigibile - proprio in ottica, anche questa statutaria, di affidamento e reciproca collaborazione - che il contribuente sia onerato della diligente conservazione delle scritture, non sine die, ma fino allo spirare del termine di rettifica (anche se ultradecennale) dell'ultima dichiarazione accertabile.

Tanto più considerato che si verte di dichiarazione nella quale quella documentazione è stata dal contribuente stesso necessariamente utilizzata e richiamata a giustificazione della deduzione di rata, così da riguardare, per riprendere la formulazione dell'art.22 cit., il "corrispondente periodo di imposta".

Né il disposto dell'art.8, co. 5<sup>a</sup>, Statuto, secondo cui il termine decennale di tenuta obbligatoria, ai soli effetti tributari, decorre dalla 'emanazione' o dalla 'formazione' della documentazione (là dove l'art.2220 cod.civ. fa invece richiamo, per le scritture, alla data di 'ultima registrazione') osta nel caso specifico alla permanenza di questo onere. Per un verso, si tratta di fonte normativa non avente rango superiore alla legge ordinaria e di funzione essenzialmente interpretativa e di guida nell'applicazione della norma tributaria (tra le molte, Cass.nn. 4411/20, 2870/19); per altro, esso non può ragionevolmente riferirsi anche all'ipotesi del tutto caratteristica nella quale la documentazione, sebbene di più risalente genesi, venga purtuttavia in concreto utilizzata e valorizzata dal contribuente - come può accadere nelle rateazioni ultradecennali - anche oltre il termine massimo di legge.

Inoltre, il tema della conservazione delle scritture (oggi generalmente attuata con modalità tecnologiche di gestione documentale) non coincide appieno con quello dell'esercizio del diritto di difesa e della prova in giudizio, nel senso che il contribuente deve essere ammesso a fornire in altro modo la prova posta a suo carico, in tutti quei casi nei quali vi siano in concreto elementi per ritenere che egli si sia legittimamente privato, oltre il termine decennale, della documentazione fiscale.

§ 4.10 Viene dunque a cadere, in accoglimento del primo motivo di ricorso per cassazione, la prima ragione decisoria della Commissione Tributaria Regionale, dovendosi escludere l'affermata decadenza dell'amministrazione finanziaria.

Ciò in forza del seguente principio di diritto: "nel caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti invece il fatto generatore ed il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ex art.43 d.P.R. 600/73, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, non già in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio".

§ 5.1 Venendo al secondo motivo di ricorso, ne va in primo luogo affermata l'ammissibilità. Contrariamente a quanto eccepito dalla società controricorrente, si ritiene che il motivo di ricorso

in esame - esclusivamente incentrato sulla violazione normativa ex art.360, co.1<sup>a</sup>, n.3) cpc - sia tanto specificamente mirato ad individuare e censurare la ragione decisoria adottata sul punto dalla commissione tributaria regionale, quanto del tutto pertinente alla materia dell'accertamento opposto.

Per quanto concerne il primo aspetto, il motivo censura il ragionamento della commissione territoriale nei suoi due fondamenti logici e giuridici, costituiti dal fatto che la svalutazione sui crediti alla clientela della stabile organizzazione bancaria non potrebbe essere contestata né in base alle convenzioni internazionali ed al relativo commentario Ocse (ritenuto nella specie non applicabile *ratione temporis*) né in base agli accordi internazionali sulla concentrazione bancaria dei rischi (c.d. Basilea 2), escludendo tali accordi appunto le stabili organizzazioni bancarie. La doglianza in esame (ricorso, pagine 9 e 10) evidenzia l'erroneità di questi assunti, osservando che la fattispecie andava appunto disciplinata sulla base dell'articolo 7 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Paesi Bassi, a sua volta richiedente che la succursale italiana si comportasse alla stregua di un soggetto economico indipendente rispetto alla casa-madre, anche con quanto ne conseguiva in ordine al rapporto fra dotazione patrimoniale propria ed entità dei finanziamenti erogati alla clientela; così come applicabile alla fattispecie doveva ritenersi quanto stabilito dal paragrafo 18.3 del Commentario Ocse all'articolo 7 del Modello, appunto richiedente la dotazione da parte della stabile organizzazione di una struttura patrimoniale appropriata alla quale riportare le eventuali perdite sui finanziamenti.

Per quanto concerne il secondo aspetto, è pur vero, come osservato dalla controricorrente, che nell'"impianto argomentativo" della doglianza l'agenzia delle entrate fa più volte riferimento alla solo parziale deducibilità degli 'interessi passivi' sul finanziamento di provvista procurato alla succursale dalla società madre (vale a dire, alla deducibilità di una componente passiva diversa da quella fatta oggetto dell'avviso di accertamento opposto, costituita dalla svalutazione sui crediti), e tuttavia, non vi è dubbio che il richiamo alla indeducibilità degli interessi passivi sia stato fatto dalla ricorrente, appunto, a fini prettamente argomentativi e dimostrativi, intendendosi con ciò 'specularmente' equiparare agli interessi passivi proprio la svalutazione dei crediti alla clientela. In maniera tale che, secondo la tesi della ricorrente ed in diverso avviso con quanto invece ritenuto dalla commissione tributaria regionale, tanto per gli interessi passivi quanto per la svalutazione sui crediti dovevano valere analoghe contestazioni di parziale indeducibilità in assenza di una dotazione patrimoniale della stabile organizzazione bancaria che mettesse in condizione quest'ultima di operare, nello Stato di residenza, quale entità autonoma ed indipendente. Di ciò vi è ampia riprova nello sviluppo della censura (ricorso, pagg.11 e 12), laddove la ricorrente si riferisce invece, più volte e specificamente, proprio alle 'svalutazioni' sui crediti in quanto oggetto dell'accertamento opposto, richiamando altresì la legittimità del proprio operato nella parte in cui aveva individuato il limite delle 'svalutazioni' deducibili secondo le prescrizioni di cui alla Circolare della Banca d'Italia n.229 del 1999 ed i parametri Ocse.

Va dunque escluso anche sotto questo profilo che il motivo di ricorso sia generico e non focalizzato sulla lite; ed è significativo che nel proprio controricorso la Banca spieghi abbondanti argomenti di merito volti a contrastare proprio l' assunto dell'amministrazione finanziaria secondo cui, ai fini di causa, i limiti di deducibilità dovevano valere tanto per gli interessi passivi sul finanziamento ottenuto dalla casa madre, quanto sulle svalutazioni dei crediti alla clientela della succursale, con ciò palesandosi una volta di più la centralità del tema e la sua piena attinenza alla decisione impugnata.

§5.2 Il motivo è fondato, con conseguente venir meno anche della seconda ragione decisoria della Commissione Tributaria Regionale.

La questione dei limiti di deducibilità delle poste passive rinvenienti da finanziamenti erogati alla clientela da stabili organizzazioni bancarie operanti in Italia in condizione di sottocapitalizzazione è già stata più volte affrontata dalla Sezione Tributaria di questa Corte, con esiti che non vi è ragione di qui disattendere.

Ha affermato Cass. n.23355/19 che: "In tema di determinazione del reddito d'impresa derivante da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni, la deducibilità dei componenti negativi deve avvenire nel rispetto del principio di libera concorrenza - del quale è attuativo l'art. 110, comma 7, del d.P.R. n. 917 del 1986 - il quale impone che i criteri di determinazione del reddito delle stabili organizzazioni siano omogenei rispetto a quelli operanti per le imprese

residenti nello Stato.”.

Anche la società controricorrente prende in esame questa pronuncia, argomentandone, in memoria, l'estraneità alla presente fattispecie proprio perché asseritamente non riguardante il tema della svalutazione dei crediti alla clientela, ma solo quello degli interessi passivi sui finanziamenti erogati a quest'ultima dalla casa madre.

Questo assunto non può condividersi.

Con la decisione in esame, la corte di legittimità (pronunciandosi in applicazione dell'articolo 7 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Regno Unito, nella parte in questione di identico contenuto rispetto a quella italo-olandese) ha invece ribadito la legittimità di un avviso di accertamento che si era basato, come nella specie, sull'adozione di determinati correttivi costituiti dalla imputazione alla stabile organizzazione di parametri patrimoniali ritenuti consoni tanto per la deducibilità degli interessi passivi, quanto per quella delle perdite su crediti, così da ritenersi in realtà senz'altro rilevanti anche per le svalutazioni che le perdite prudenzialmente anticipano.

In particolare, corretta è stata ritenuta l'individuazione, da parte dell'amministrazione finanziaria, di un 'fondo di dotazione' figurativo della stabile organizzazione, con deducibilità dei soli interessi passivi maturati sulla quota eccedente l'ammontare del fondo; nonché l'individuazione contabile di un 'patrimonio di vigilanza', parametrato alle linee di credito concesse alla clientela, con deducibilità delle perdite su crediti limitatamente alla quota- parte imputabile a tale patrimonio, e con esclusione della quota-parte invece riferibile a risorse messe a disposizione dalla casa madre.

Va detto che questo indirizzo interpretativo è stato più recentemente convalidato da Cass. n. 6242/20 la quale (in fattispecie di recupero fiscale delle svalutazioni sui finanziamenti concessi al gruppo Parmalat dalla stabile organizzazione italiana di una Banca USA, Stato legato all'Italia da una convenzione contro le doppie imposizioni di contenuto corrispondente, su punto, a quelle stipulate con il Regno Unito ed i Paesi Bassi) ha stabilito che “ai fini della determinazione del reddito della stabile organizzazione imputabile ad una filiale italiana di banca estera, sottocapitalizzata o priva di capitale di rischio, la deducibilità dei componenti negativi postula la necessaria adozione di correttivi anche mediante richiamo al par. 18.3. del Commentario Ocse contro le doppie imposizioni, il quale, pur non avendo valore normativo, costituisce una raccomandazione diretta ai Paesi aderenti.”

Segnatamente, è stato ritenuto legittimo l'accertamento basato sulla imputazione alla stabile organizzazione di un fondo di dotazione fittizio, rilevante ai fini della determinazione del quantum delle perdite dei crediti deducibili, per effetto della loro imputazione pro-quota, rispettivamente, alla filiale italiana ed alla casa madre straniera.

Ha osservato Cass. 6242/20, in esame, che: “il regime giuridico appena individuato trova piena applicazione anche in tema di 'svalutazione dei crediti'. Queste ultime, infatti, costituiscono indiscutibilmente 'componenti negativi' del reddito d'impresa che, ai fini impositivi, incidono sulla rilevanza delle perdite sui crediti successivamente registrate, rappresentando - la svalutazione dei crediti - la (temporanea) anticipazione in termini reddituali (il che giustifica la loro appostazione nel conto economico ai sensi dell'articolo 2425, primo comma, lettera 8) n. 10, lettera d) e lettera D) n. 19 lett.b) cod.civ.), del decremento di ricchezza manifestato (definitivamente) dalle 'perdite sui crediti' le quali, per effetto della loro correlazione con le svalutazioni dei medesimi diritti, sono deducibili, nel computo del reddito di impresa, al netto della parte che eccede l'ammontare delle svalutazioni e degli eventuali accantonamenti dedotti nei presenti esercizi (...).”

L'indirizzo che è andato così delineandosi muove dai seguenti passaggi fondamentali;

le Convenzioni in materia, tutte rispondenti al Modello OCSE, stabiliscono un principio di distinta ed indipendente soggettività fiscale ed uno standard di autonomia funzionale della stabile organizzazione rispetto alla casa madre (così, in particolare, la Conv. Italia-Paesi Bassi qui applicabile, art.7, secondo cui: “1. Gli utili di un'impresa di uno degli Stati sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili alla stabile organizzazione. 2 Fatte salve le disposizioni del paragrafo 3, quando un'impresa di uno degli Stati svolge la sua attività nell'altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, in ciascuno Stato vanno attribuiti a detta stabile organizzazione gli utili che si ritiene sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di un'impresa distinta svolgente attività identiche o analoghe in

condizioni identiche o analoghe ed in piena indipendenza dall'impresa di cui essa costituisce una stabile organizzazione (...)", principio proprio anche dell'ordinamento interno ex art.23, co.1<sup>^</sup>, lett. e) TUIR;

secondo il § 18.3 del Commentario OCSE all'art.7 del Modello di convenzione contro le doppie imposizioni, la stabile organizzazione deve essere dotata "di una struttura patrimoniale appropriata sia per l'impresa, sia per le funzioni che esercita. Per tali ragioni il divieto di dedurre le spese connesse ai finanziamenti interni, ossia quelli che costituiscono mera attribuzione di risorse proprie della casa madre, dovrebbe continuare ad applicarsi in via generale"; è inoltre estensibile alle stabili organizzazioni il principio della piena e libera concorrenza (*arm's length*), con la conseguenza che il prevedere per le stabili organizzazioni un regime tributario di favore (cioè disomogeneo rispetto a quello previsto per le analoghe imprese residenti) può produrre effetti distorsivi in materia, tanto più rilevanti e sensibili qualora si tratti di stabili organizzazioni di imprese UE;

nel caso di succursale bancaria sottocapitalizzata perché priva di capitale di rischio, l'attuazione dei suddetti parametri di indipendenza, omogeneità ed autonomia funzionale impone all'amministrazione finanziaria l'imputazione alla stabile organizzazione di un fondo di dotazione figurativo così da operare, nel rapporto di indebitamento, un discrimine tra quota-parte di svalutazione dei crediti deducibile dalla stabile organizzazione perché a questa ascrivibile, e quota-parte di svalutazione C deducibile dalla stabile organizzazione, perché invece riferibile alla casa madre (secondo i criteri generali di cui agli artt. 109 e 110, co.7 TUIR nella formulazione applicabile *ratione temporis*);

anche se la norma non è applicabile alla fattispecie in esame, questi principi segnavano la linea evolutiva dell'ordinamento nazionale, tanto da essere stati oggi anche formalmente recepiti dall'art.152 TUIR (Reddito di società ed enti commerciali non residenti derivante da attività svolte nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione), il cui 2<sup>^</sup> co. stabilisce che: "Ai fini del comma 1, la stabile organizzazione si considera entità separata e indipendente, svolgente le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o similari, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati. Il fondo di dotazione alla stessa riferibile è determinato in piena conformità ai criteri definiti in sede OCSE, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati".

§ 5.4 Orbene, si tratta di criteri che la commissione tributaria regionale ha per più versi violato, e che l'agenzia delle entrate ha persuasivamente censurato.

In primo luogo non è esatto affermare, con i giudici territoriali, che "l'assetto convenzionale desumibile dai trattati e dal commentario Ocse non esprime alcuna possibilità di contrastare la deducibilità delle perdite su crediti conseguite dalle stabili organizzazioni bancarie", dal momento che, nel caso in cui la stabile organizzazione sia sottocapitalizzata ed effettui ciò non di meno finanziamenti alla clientela rapportabili non al suo livello di capitalizzazione e di rischio ma alle risorse direttamente riferibili alla casa-madre, è proprio il diritto convenzionale contro le doppie imposizioni - che non ha efficacia direttamente impositiva, quanto distributiva della potestà di imposizione tra gli Stati stipulanti - a consentire che lo Stato di residenza adotti i correttivi necessari al fine di raggiungere gli obiettivi pratici di autonoma soggettività fiscale ed omogenea tassazione delle stabili organizzazioni. Va pure considerato che le convenzioni contro le doppie imposizioni (per loro natura prevalenti sul diritto interno: v. anche l'art.75 d.P.R. 600/73) sono, a tutti gli effetti, dei trattati internazionali, in modo che sono ad esse applicabili i criteri interpretativi generali di cui alla Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati del 23 maggio 1969, ratificata con legge 112 del 1974. Esse devono quindi essere interpretate (art.31 Conv.) con effetto conservativo e secondo buona fede; in base al senso comune dei termini nel contesto del trattato (comprensivo degli allegati); secondo il loro oggetto ed il loro scopo pratico.

In secondo luogo, non è esatto affermare che "il richiamo operato dall'ufficio al rapporto Ocse è da considerare un'illegittima applicazione retroattiva del rapporto in quanto divenuto definitivo in sede Ocse nel 2008 e quindi, comunque, inesistente all'epoca dei fatti (2003) se non quale progetto di regolamentazione". Ciò perché il rapporto (Commentario) Ocse non era stato dedotto dall'Agenzia quale fonte normativa direttamente cogente, bensì come contributo ricognitivo ed interpretativo (dunque potenzialmente valevole anche per il passato) delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni ispirate al Modello Ocse. Sul punto, ferma la non vincolatività delle raccomandazioni contenute nel Commentario Ocse e la loro natura di *soft law*, se ne è più volte affermata da questa Corte l'idoneità a fungere da strumento di indirizzo ed ausilio nell'interpretazione

dell'esatto contenuto e delle finalità delle convenzioni internazionali basate sul relativo Modello (oltre a Cass. 6242/20 già considerata, Cass. nn. 23984/16, 25374/08 ed altre).

In terzo luogo non è esatto affermare che "la normativa sulla concentrazione dei rischi a cui i verificatori hanno fatto riferimento (accordo Basilea 2) per il calcolo del fondo di dotazione della stabile organizzazione bancaria, prevede uno specifico meccanismo di esonero per le stabili organizzazioni bancarie extracomunitarie", dal momento che non era qui in discussione la diretta assoggettabilità, ovvero l'esclusione, della stabile organizzazione italiana della banca olandese alla disciplina sostanziale di vigilanza, quanto l'individuazione del regime fiscale ad essa applicabile in conformità alla Convenzione; regime fiscale che presupponeva invece la legittimità dell'attribuzione ad essa di una congrua patrimonializzazione in via meramente figurativa, proprio perché rilevante ai fini non della vigilanza sostanziale ma della riconoscibilità fiscale delle passività.

Neppure può trovare accoglimento l'argomento sostenuto dalla controricorrente secondo cui, in tema di svalutazione o perdite su crediti - ed a differenza di quanto accade per gli interessi passivi sulle somme messe a disposizione dalla casa madre - la integrale deducibilità della passività da parte della stabile organizzazione si imporrebbe per il solo fatto generatore costituito dall'insolvenza del cliente finanziato, risultando per contro del tutto ininfluenza la provenienza - propria, infragruppo o al limite esterna - della provvista. Si tratta infatti di argomento che contrasta con la giurisprudenza in materia la quale, come detto, non opera la distinzione tra oneri di svalutazione/perdita su crediti ed oneri per interessi passivi; e ciò in considerazione del fatto che tanto nell'un caso quanto nell'altro si tratta di rimediare ad effetti di tipo distorsivo nella disciplina fiscale applicabile alla stabile organizzazione sottocapitalizzata in forza dei su richiamati standards convenzionali di indipendenza ed autonomia funzionale, in comparazione non già con la casa madre ma con le imprese residenti di analoga natura. In modo tale che, in assenza di questi ultimi caratteri convenzionalmente imposti, è proprio la stessa diretta ed obiettiva incidenza di quell'insolvenza sulla stabile organizzazione a dover essere posta in discussione sul piano dell'omogeneità del trattamento fiscale.

§ 5.5 Ne segue, in definitiva, la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio alla commissione tributaria regionale della Lombardia che, in diversa composizione, riesaminerà la fattispecie alla luce dei principi qui indicati. Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

PQM

La Corte

accoglie il ricorso;

cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia in diversa composizione.

Così deciso nella camera di consiglio delle sezioni unite civili, in data 26 gennaio 2021.

## **Corte di Cassazione, Sez. III Pen, Sentenza n.12956 del 6 aprile 2021**

### **Ritenuto in fatto**

1. M.G. ricorre per la cassazione dell'ordinanza indicata in epigrafe con la quale il tribunale del riesame di Rimini ha confermato il decreto di sequestro preventivo emesso dal giudice per le indagini preliminari presso il predetto tribunale, in data 24 febbraio 2020, e con il quale era stato disposto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca obbligatoria del profitto dei reati tributari di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 4, art. 10-*quater* e art. 5, addebitati al ricorrente nella qualità di amministratore di fatto della società "Gestione Servizi Turistici S.r.l."

2. Il ricorrente, tramite il difensore di fiducia, affida il ricorso ad un unico motivo con il quale deduce la violazione di legge (art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b)), in relazione al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 4, 10-*quater* e 5, sul rilievo che erroneamente sarebbe stata desunta la qualità di amministratore di fatto, in capo ad esso ricorrente, e tanto sulla base delle dichiarazioni rilasciate dall'amministratore della società che, all'evidente fine di eludere le proprie responsabilità, aveva indicato il ricorrente come amministratore di fatto, laddove si evince, dagli atti, che il ricorrente era inquadrato come direttore commerciale, con regolare retribuzione e quindi perfettamente qualificato all'espletamento delle mansioni comprensive dei rapporti con clienti e fornitori.

Il ricorrente aggiunge come la collaborazione sia stata limitata ad un arco temporale brevissimo, proprio a causa dei dissidi personali con l'amministratore di diritto (il Mo.).

### **Considerato in diritto**

1. Preliminarmente si dà atto che la motivazione è redatta in forma semplificata secondo le indicazioni di cui al Decreto del Primo Presidente 8 giugno 2016 n. 84.

Il ricorso è inammissibile per manifesta infondatezza e per a-specificità, non avendo il ricorrente preso specifica posizione con riferimento alle ragioni poste a fondamento dell'ordinanza impugnata.

2. Il tribunale cautelare ha affermato che i dati ricavabili dall'indagine avessero posto in risalto la posizione di primo piano ricoperta dall'indagato nell'assetto societario, in quanto punto di riferimento in molteplici settori dell'attività dell'ente, dalla gestione dei conti alle questioni di carattere fiscale, ò dalla predisposizione dei bilanci alla definizione delle problematiche afferenti i rapporti con il personale dipendente.

È stato sottolineato come il ricorrente autorizzasse il pagamento di consulenti commerciali, gestisse i conti dell'ente, autorizzando il loro utilizzo da parte dei dipendenti per l'effettuazione di pagamenti, assegnasse incarichi a professionisti, ponendosi come punto di riferimento in relazione ad una molteplicità di settori, tra cui l'organizzazione del patrimonio societario, ed il tutto nonostante l'avvicendamento, nel corso degli anni, di diversi amministratori di diritto.

Tale approdo i giudici cautelari hanno conseguito sulla base di dichiarazioni rese da persone anche

diverse dal Mo..

Il Collegio cautelare si è fatto anche carico di esaminare l'eccezione formulata dal ricorrente, secondo la quale il Mo. (amministratore di diritto), per allontanare da sé le proprie responsabilità, avesse strumentalmente indicato il ricorrente come amministratore di fatto della società.

A questo proposito, il tribunale cautelare ha chiarito come tale prospettazione fosse del tutto assertiva e comunque non suffragata da riscontri e, per altro, ampiamente contraddetta dai risultati investigativi che, da un lato, avevano evidenziato il concreto ed autonomo esercizio di poteri organizzativi da parte del ricorrente e, dall'altro, avevano permesso di constatare la posizione del tutto marginale ed ininfluyente assunta dagli amministratori di diritto susseguitisi nel corso degli anni, con la conseguenza che, se anche il ricorrente avesse assunto, come dallo stesso sostenuto, l'incarico di direttore commerciale dell'azienda, le precedenti circostanze, desunte dall'esame degli atti posti a fondamento della misura cautelare, suffragavano ampiamente la tesi secondo cui egli fosse in realtà il principale referente dell'organico societario e l'effettivo amministratore dell'ente.

3. Ciò posto, il percorso argomentativo seguito dal provvedimento impugnato è stato del tutto trascurato dal ricorrente, il quale, anziché confrontarsi specificamente con esso, ha sviluppato una linea di pensiero effettivamente assertiva e completamente avulsa dal contesto giuridico nel quale il fatto processuale è stato collocato dal giudice del riesame.

Il quale, nel pervenire alla decisione censurata, si è pienamente attenuto al principio di diritto, al quale il Collegio presta convinta adesione e che va pertanto ribadito, in forza del quale, ai fini della attribuzione ad un soggetto della qualifica di amministratore "di fatto" non occorre che detto soggetto eserciti "tutti" i poteri tipici dell'organo di gestione, ma è necessaria (situazione, nella specie, sussistente) una significativa e continua attività gestoria, svolta cioè in modo non episodico od occasionale (Sez. 3, n. 22108 del 19/12/2014, dep. 2015, Berni, Rv. 264009 - 01), con la conseguenza che il ricorso, avendo ignorato tale fondamentale prospettiva, è anche manifestamente infondato.

4. Sulla base delle considerazioni che precedono, la Corte ritiene pertanto che il ricorso debba essere dichiarato inammissibile, con conseguente onere per il ricorrente, ai sensi dell'art. 616 c.p.p., di sostenere le spese del procedimento.

Tenuto, poi, conto della sentenza della Corte costituzionale in data 13 giugno 2000, n. 186, e considerato che non vi è ragione di ritenere che il ricorso sia stato presentato senza "versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", si dispone che la ricorrente versi la somma, determinata in via equitativa, di Euro 3.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro tremila in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso in Roma, il 26 febbraio 2021.

Depositato in Cancelleria il 6 aprile 2021

## **Corte di Cassazione, Sez.6, Ordinanza n.5051 del 24 febbraio 2021**

### **Rilevato che:**

(Omissis) ricorre per la cassazione della sentenza della CTR Piemonte, n. 179/7/2019 depositata il 07.02.2019, che aveva rigettato l'appello da lui proposto in relazione agli avvisi di liquidazione dell'imposta e irrogazione delle sanzioni, notificatogli dall'Agenzia delle Entrate, con i quali veniva dichiarata la decadenza dalle agevolazioni prima casa, in quanto il contribuente risultava, al tempo dell'acquisto dell'immobile sito in Torino alla via (omissis), già titolare dell'immobile sito nel medesimo Comune, in Via (omissis).

In particolare, il contribuente in data 18.01.2013 aveva acquistato un alloggio (A/2) e relativa pertinenza, chiedendo, ai fini dell'imposta di registro e ipocatastale e ai fini dell'imposta sostitutiva sulle operazioni di credito a medio e lungo termine finalizzate all'acquisto, alla costruzione e ristrutturazione di immobili ad uso abitativo, l'applicazione delle agevolazioni "prima casa", dichiarando, nell'atto di compravendita, di non essere titolare esclusivo dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui era situata la porzione immobiliare acquistata. Tale dichiarazione però non corrispondeva alla realtà dei fatti, visto che dai controlli effettuati dall'Ufficio era emerso che al momento del suddetto acquisto, il ricorrente era già titolare del diritto di proprietà su altro immobile sito sempre nel Comune di Torino.

Avverso i predetti avvisi di liquidazione, il ricorrente aveva proposto separati ricorsi alla CTP di Torino, deducendone l'illegittimità e chiedendo la sospensione dell'esecutività degli atti impugnati, lamentando una errata applicazione della normativa in materia di agevolazione prima casa in quanto per l'altra abitazione di cui era proprietario, non aveva usufruito delle agevolazioni fiscali prima casa, visto che al momento dell'acquisto l'immobile agevolato era locato e non idoneo a soddisfare le proprie esigenze abitative.

L'Ufficio si era costituito in entrambi i procedimenti incardinati presso la CTP di Torino, controdeducendo a tutte le doglianze proposte da controparte.

La CTP di Torino, previa riunione dei procedimenti, rigettava i ricorsi del contribuente, ritenendo che l'agevolazione in esame si applicasse in presenza delle condizioni oggettive e soggettive individuate espressamente dal legislatore e provate dal richiedente, prova che nel caso di specie non era stata fornita, non bastando una mera dichiarazione di inadeguatezza dell'immobile de quo senza allegazione di elementi atti ad evidenziarla. Inoltre nessun rilievo aveva la circostanza che l'immobile di proprietà del ricorrente fosse locato al momento dell'acquisto dell'immobile agevolato, non trattandosi di una causa di forza maggiore che aveva impedito la vendita dell'immobile locato o l'acquisto del secondo immobile in un altro Comune.

Il contribuente appellava la suddetta decisione, contestando errata e falsa applicazione di legge sulla norma relativa alle agevolazioni prima casa ed errata applicazione del materiale probatorio.

La CTR, confermando la decisione di primo grado, ha rigettato il ricorso del contribuente, ritenendo che la limitata metratura dell'immobile posseduto, utilizzata come giustificazione di inadeguatezza dello stesso a rispondere alle esigenze abitative di una famiglia, abbia natura soggettiva, come tale inidonea a giustificare l'applicazione dell'agevolazione.

L'Agenzia delle Entrate si costituisce con controricorso.

## Considerato che:

Con l'unico motivo si deduce la violazione e falsa applicazione del DPR 26 aprile 1986 n. 131, art. 1, parte prima, nota *Il bis*, tariffa allegata, ex art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c..

Il motivo è fondato, per avere l'Ufficio revocato le agevolazioni prima casa senza considerare che l'immobile posseduto nello stesso Comune era inidoneo alle esigenze familiari.

1.2 Giova premettere che il DPR n. 131/1986, nel testo applicabile *ratione temporis* (come modificato con l'art. 3, comma 131, legge 28 dicembre 1995, n. 549, discutendosi di un atto di compravendita stipulato nel dicembre 2005), indica quale presupposto dell'ottenimento dell'agevolazione "prima casa" la non titolarità (e cioè la cosiddetta "impossidenza"), da parte dell'acquirente, che non abbia in precedenza fruito di tale agevolazione, "dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare" (Nota *Il-bis*, comma 1, lett. b). L'elemento impediente risultante dal testo del citato Decreto è, dunque, la mera pre-possidenza di un'altra casa di abitazione», null'altro essendo aggiunto dalla norma per qualificare tale "pre-possidenza", con riferimento in particolare alle caratteristiche strutturali della "casa" già posseduta o alla sua rispondenza alle esigenze abitative dell'acquirente. Tale formulazione normativa venne introdotta dopo le modifiche che, tra il 24 gennaio 1993 ed il 31 dicembre 1995, avevano regolato la materia: il disposto dell'art. 1, comma 1, d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito in legge 24 marzo 1993 n.

75 (per il quale l'acquirente doveva dichiarare «di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato idoneo ad abitazione»), e poi l'articolo 16, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993 n. 243 (il quale ribadiva che l'acquirente doveva dichiarare «di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato idoneo ad abitazione»).

Con le richiamate disposizioni dell'anno 1993, dunque, era stato introdotto (per la prima volta espressamente) il principio in base al quale la "pre-possidenza" abitazione in tanto non era ostativa a un nuovo acquisto agevolato in quanto si trattasse di un fabbricato non "idoneo ad abitazione"; concetto, quello della "non idoneità", che la giurisprudenza di legittimità specificò dovesse ravvisarsi nel caso in cui l'acquirente possedesse un alloggio concretamente non idoneo, per dimensioni e caratteristiche, per lo scopo abitativo anche della sua famiglia, con necessaria valutazione di tale requisito in senso soggettivo, sicché l'inidoneità già posseduto doveva essere valutata dal punto di vista del compratore in relazione alle esigenze abitative del suo nucleo familiare. (così Cass., sez. 5, 5/02/2016, n. 2278, e, da ultimo, Cass., sez. 5, 2/02/2018, n. 2565).

1.3. Tale interpretazione, peraltro, si poneva in linea di continuità con quanto già ritenuto dalla Suprema Corte nel vigore della precedente disciplina, nonostante che nella stessa non fosse menzionato il requisito della "idoneità" ma "solo" quella della non possidenza di "altro fabbricato o porzioni di fabbricato destinati ad uso di abitazione» (fr Cass. sez. 5, 7/08/2009, n. 18128), secondo la quale "il requisito della impossidenza di altro fabbricato o porzione di fabbricato destinato ad abitazione" sussiste nel caso di carenza di altro alloggio concretamente idoneo a sopperire ai bisogni abitativi, e, quindi, non resta escluso dalla proprietà di un altro appartamento, ove l'interessato deduca e dimostri che non sia in grado, per dimensioni e complessive caratteristiche, di soddisfare dette esigenze". A fronte della sostituzione della disciplina di cui al d.l. 16/1993 e al d.l. 155/1993 (che, come visto, era esplicita sul punto della "idoneità" della casa pre-posseduta) con una disciplina (art. 3, comma 131, 1. n. 549 del 1995) in cui il concetto di "idoneità" non era più previsto, la Corte ha ritenuto (nella citata sentenza n. 18128/2009, sul punto cfr. anche Cass. n. 2565/2018, in motivazione) che la successiva normativa, lungi dall'introdurre un requisito, appare invece meramente interpretativa di quella precedente, e ciò in quanto il concetto di abitazione presuppone implicitamente il requisito della "idoneità", con la conseguenza che, se la casa "preposseduta" non è "idonea", la sua presenza non impedirebbe l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa" in occasione di un nuovo acquisto (Cass. 19989/2018).

1.4. Conforta detta interpretazione la pronuncia della Corte Costituzionale che, nel dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale relativa alla lettera b)

del numero 1) della nota 11-*bis* dell'art. 1 della tariffa parte prima del d.P.R. n. 131/1986 - come modificata dalla legge 1995 n.549 - ha richiamato l'interpretazione "costituzionalmente orientata" delle pronunce della Cassazione (citando, in particolare, Cass. n. 100 del 2010 e Cass. n. 18128 del 2009), affermando che la intervenuta sostituzione nella legge sulla "prima casa" dell'espressione "fabbricato idoneo ad abitazione" con quella "casa di abitazione" è da intendersi "nel senso che la possidenza di una casa di abitazione costituisce ostacolo alla fruizione delle agevolazioni fiscali per il successivo acquisto di un'altra casa ubicata nello stesso Comune soltanto se la prima delle due case sia già idonea a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato" (Cfr. Corte Cost. Ord. n. 203 del 22.06.2011).

Va pertanto data continuità all'indirizzo della giurisprudenza di legittimità, conforme alla interpretazione della Corte Costituzionale, che, in analoga fattispecie, ha ritenuto sussistere il beneficio fiscale di cui all'art. 1 del D.L.

n. 16 del 1993 nell'ipotesi di possesso di altro alloggio non concretamente idoneo, per dimensioni e caratteristiche complessive, a sopperire ai bisogni abitativi del contribuente e della sua famiglia. In particolare, il beneficio deve essere riconosciuto sia in relazione a "circostanze di natura oggettiva", come nel caso d'effettiva inabitabilità, sia di natura soggettiva, come nel caso in cui l'immobile sia inadeguato per dimensioni o caratteristiche qualitative (Cass. civ. Sez. V, sentenza 18 febbraio 2003, n. 2418; Cass. 2010 n.100).

Non si può ritenere d'ostacolo, dunque, all'applicazione delle agevolazioni "prima casa" la circostanza che l'acquirente dell'immobile sia al contempo proprietario d'altro immobile (acquistato senza agevolazioni nel medesimo Comune) che, "per qualsiasi ragione" sia inidoneo, per le ridotte dimensioni, ad essere destinato a sua abitazione" (Cass. civ. Sez. V, sentenza 17 maggio 2006, n.11564; Sez. 5, Sentenza n. 5236 del 28/02/2008).

Con specifico riferimento a immobile locato a terzi la S.C. ha ritenuto che tale idoneità manchi nell'ipotesi in cui l'immobile pre-posseduto nel medesimo Comune sia locato a terzi (Cass. n. 19989 del 2018): anche sotto questo profilo la decisione della CTR è pertanto errata.

Le considerazioni svolte comportano la cassazione della sentenza d'appello, discostatasi dai superiori principi di diritto; non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito, ex art. 384, comma 2, c.p.c., con l'accoglimento del ricorso originario del contribuente.

Le spese seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario del contribuente. Compensa le spese dei gradi di merito, condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese liquidate in Euro 2.300,00, oltre le spese generali nella misura forfettaria del 15% e accessori di legge.

Roma, 28 gennaio 2021

iltributo.it

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

