



/ VENERDÌ, 30 OTTOBRE 2015

INFOEDITORIALE

Noi autonomi non abbiamo bisogno della telecamera

/ Giancarlo ALLIONE

Se vai dal benzinaio, chiedi 40 euro di carburante e lui te ne dà 39,50, non si dice che te li ha dati quasi tutti, si dice che è un ladro.

Allo stesso modo, se ordini al panettiere 10 pagnottine e lui te ne dà nove buone e una bruciata, non pensi che sia un panettiere che ha praticamente fatto il suo dovere, ma pensi che sia un cane di panettiere.

In caso di inadempimento, per i lavoratori autonomi la punizione, cioè il licenziamento, scatta immediata, perché il cliente non andrà più da quel benzinaio e da quel panettiere. Aver fatto 1 milione di pagnottine magnifiche non dà nessun diritto di fare male la successiva. Per un lavoratore autonomo c'è solo un modo per fare le cose: perfette e ad un prezzo congruo, sempre e comunque. È il mercato con la sua ferocia che fa da telecamera, da badge, da [...]

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Con i super-ammortamenti leasing più vantaggioso

Secondo Assilea, la maggiorazione del 40% si applica sulla quota capitale e sul valore di riscatto

/ Pamela ALBERTI

La circolare Assilea n. 25 di ieri esamina la nuova disposizione relativa ai super-ammortamenti prevista dal Ddl. di stabilità 2016, con particolare attenzione ai beni acquisiti in **leasing**.

La nuova versione della norma agevolativa contenuta nel citato Ddl. (ora all'art. 7) dispone che, ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione sia **maggiorato del 40%**.

La misura agevolativa interessa i beni materiali strumentali (incluso il targa) nuovi acquisiti, anche in locazione finanziaria, dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

Secondo Assilea, sono però **esclusi** dall'ambito applicativo dell'agevolazione la **locazione operativa** (senza opzione di riscatto) e il noleggio. In tali ipotesi, nessun beneficio è previsto per gli utilizzatori, mentre l'agevolazione potrà ragionevolmente spettare alle società di locazione/noleggio.

Nonostante la norma non chiarisca il mecca-

smo applicativo dell'agevolazione per i beni acquisiti in locazione finanziaria, secondo Assilea, poiché la disposizione prevede una maggiorazione del costo di acquisto del bene, è ragionevole distribuire proporzionalmente il maggior valore sui canoni (**quota capitale**) e sul valore di **riscatto**.

Nello specifico, viene precisato che il maggior valore imputato ai canoni sarà deducibile lungo la durata "**fiscale**" del contratto di leasing (metà del periodo di ammortamento del bene); in caso di durata contrattuale maggiore della durata fiscale, il maggior valore imputabile ai canoni va ripartito lungo la durata contrattuale.

Il maggior valore imputato al prezzo di riscatto sarà invece recuperato attraverso la procedura di ammortamento, una volta esercitata l'opzione finale di acquisto.

Non è previsto alcun meccanismo di *recapture* del beneficio in caso di mancato esercizio dell'opzione finale di acquisto.

Viene, inoltre, osservato che in caso di locazione finanziaria il beneficio sarà distribuito in un **arco temporale** generalmente **inferiore** rispetto all'ipotesi dell'acquisto [...]

A PAGINA 5

ILCASODELGIORNO

a cura di Ennio VIAL e Vita POZZI / A PAGINA 4

Natura del trust di difficile valutazione

INEVIDENZA

Per registrazioni e dichiarazioni di successione
ravvedimento meno caro

Regolarizzazione entro 90 giorni se non si è
presentato il modello IVA 2014

Servizi di programmazione e gestione del sistema
sanitario regionale con IVA

ALTRENOTIZIE

/ A PAGINA 11

IMPRESA

Omissioni IVA senza particolare tenuità

/ Maurizio MEOLI

In relazione alla fattispecie di **omesso versamento IVA**, la semplice indicazione di dati macroeconomici negativi dell'impresa non costituisce prova di un'assoluta impossibilità di adempiere derivante da causa non imputabile all'amministratore, ove lo stesso non provi di essersi debitamente attivato per far fronte alla mancanza di liquidità. A fronte di un'IVA omessa pari a circa 241.000 euro, inoltre, neppure è possibile invocare l'applicazione della causa di non punibilità per **particolare tenuità del fatto**. A stabilirlo è la [...]

A PAGINA 8

Noi autonomi non abbiamo bisogno della telecamera

/ Giancarlo ALLIONE

Se vai dal **benzinaio**, chiedi 40 euro di carburante e lui te ne dà 39,50, non si dice che te li ha dati quasi tutti, si dice che è un ladro.

Allo stesso modo, se ordini al **panettiere** 10 pagnottine e lui te ne dà nove buone e una bruciata, non pensi che sia un panettiere che ha praticamente fatto il suo dovere, ma pensi che sia un cane di panettiere.

In caso di inadempimento, per i lavoratori autonomi **la punizione**, cioè il licenziamento, scatta immediata, perché il cliente non andrà più da quel benzinaio e da quel panettiere. Aver fatto 1 milione di pagnottine magnifiche non dà nessun diritto di fare male la successiva. Per un lavoratore autonomo c'è solo un modo per fare le cose: perfette e ad un prezzo congruo, sempre e comunque. È il mercato con la sua ferocia che fa da telecamera, da badge, da controllore, che dà o toglie il lavoro, ogni giorno, tutti i giorni, a volte senza preavviso.

Ogni lavoratore autonomo quando si sveglia al mattino ha soltanto due alternative: rimanere a dormire oppure alzarsi e andare a lavorare. Niente badge da usare in mutande, niente cause esimenti, niente certificati medici, niente ricorsi al TAR, niente diritti acquisiti, niente reintegri.

Se sceglie di **andare a lavorare** cominciano i guai. Appena fa tanto di fare qualcosa, immediatamente si presentano al suo tavolo l'Erario, l'INPS, l'INAIL, la Camera di commercio, chi più ne ha più ne metta. Tutti pronti a prendere con ferocia la loro parte: "Caro lavoratore autonomo, hai scelto di lavorare quindi devi pagare".

Ma anche se sceglie di **rimanere a dormire**, magari perché malato, oltre a non percepire alcun reddito va incontro a qualche guaio. Già, perché, se una persona sceglie di fare l'idraulico, una produttività minima, e quindi un gettito minimo, li deve garantire alla collettività. Lo studio di settore gli richiederà un ricavo minimo e quindi un imponibile e quindi un certo livello di tassazione.

Lo Stato però, una volta che è riuscito a prenderti i soldi, poi non mostra tutta questa precisione maniacale nel controllare la spesa. Ecco che i proventi delle imposte possono finire tranquillamente in acquisti di mutande colorate, a pagare **pensioni d'oro** a chi non ha versato i contributi, a pagare stipendi a dipendenti come quelli del Comune di Sanremo. Tutto questo non è normalmente un problema per nessuno, salvo poi suscitare un gran polverone quando parte un'inchiesta.

Il tema vero però è la quotidianità. In uno **studio o un'azienda** normale basta che manchi una persona perché l'attività ne risenta. Non serve che ne manchino 10 per creare un

disservizio, basta uno. Come può essere che in un ente pubblico manchino metà delle risorse e che nessun dirigente, nessun funzionario, nessun collega, nessun amministratore se ne accorga? Perché non si chiede mai a quelli che devono controllare, gestire, organizzare un servizio pubblico, di fronte a vicende eclatanti come quella di Sanremo, di restituire almeno 10 euro, magari in contanti, davanti alle telecamere accese? È del tutto evidente che hanno percepito stipendi e, immancabilmente, preso premi senza fare nulla, se possono accadere cose come quelle che abbiamo visto.

Siccome però esiste una **giustizia cosmica**, non è casuale che la vicenda dei dipendenti del Comune di Sanremo sia venuta fuori in concomitanza con il gran polverone sollevato per l'elevamento della soglia per **l'utilizzo dei contanti** da 1.000 a 3.000 euro. Fa quasi tenerezza l'immagine di un'opinione pubblica che si preoccupa in questo modo dell'uso dei contanti e contemporaneamente tollera pacificamente che i soldi delle imposte di tutti finiscano a stipendiare soggetti del genere. Sarebbe logico, almeno tanto quanto siamo tutti pronti a stracciarci le vesti per l'innalzamento della soglia dell'uso dei contanti, stracciare qualche fazzoletto per pretendere che ci sia un controllo minimo, minimissimo, per vedere che fine fanno i nostri soldi versati come imposte.

Tuttavia quello che dà da pensare è soprattutto la superficialità con cui si affrontano le cose.

Abbiamo già avuto modo di osservare che l'assenza di contante determinerebbe una sostanziale **sparizione della criminalità**: difficile comprare droga col bancomat o pagare il riscatto di sequestri di persona con assegni circolari.

Allo stesso modo, poiché la maggior parte dei furti avviene di notte, proibire a tutti di uscire di casa dopo le sette di sera ridurrebbe drasticamente i furti negli appartamenti.

Ancora, esiste in Italia il **limite massimo di velocità** di 130 chilometri all'ora. Perché quindi quasi tutti i modelli di auto e moto possono superare quella velocità, in alcuni casi anche del doppio? Consentire la commercializzazione soltanto di vetture con velocità massima di 130 chilometri orari permetterebbe di ottenere immediatamente il rispetto del limite su tutta la rete autostradale e dall'altra di risparmiare tutti gli armamenti che vengono installati e i controlli che vengono fatti ogni giorno. Allo stesso modo è del tutto evidente che, limitando a zero ogni attività umana, si otterrebbe anche un enorme effetto benefico sull'ambiente e sull'inquinamento.

Tutto ciò ovviamente non ha senso e non è praticabile.

In contesti dove si ragiona con un minimo di equilibrio, temperando le esigenze di tutti, non si accetta di colpire la

generalità delle persone per punire la devianza di alcuni soggetti. Insisto con la metafora: potremmo mai lasciare che il sindaco una volta l'anno recapiti una multa per **divieto di sosta** a tutti i suoi cittadini, con la motivazione che almeno una volta la macchina in divieto l'hanno lasciata tutti? Dove si affrontano le cose in modo normale, si contemperano sempre i sacrifici che sono richiesti alla collettività a fronte dei benefici prodotti da un provvedimento.

Questo non accade però in **ambito fiscale**. Sull'altare della lotta all'evasione fiscale si sacrifica qualsiasi cosa, senza mai verificare, dati alla mano, la bontà di una iniziativa. Chissà se sarà mai possibile disporre di qualche dato per vedere se da quando è stata portata la limitazione all'uso del contante a 1.000 euro si è prodotto qualche beneficio tangibile in termini di entità dell'evasione.

Ovviamente non disporremo mai di alcun dato attendibile, perché a una **certa prosopopea** fa troppo comodo poter continuare a dire che l'evasione fiscale è enorme. Qualsiasi tassa e qualsiasi provvedimento alla fine ci stanno, perché nel più sta il meno, tanto qualcosa avranno evaso e quindi per quanti gliene prendi, o gliene accerti, è sempre meno di quello che avrebbero dovuto pagare.

Sono pronto a scommettere che limiti differenti all'uso del

contante, almeno rimanendo nell'ambito di soglie fino a 5.000 euro, non hanno praticamente nessun effetto sulla riduzione dell'evasione. Chi lavora in nero continua a farlo. Certamente avrà un po' più di difficoltà a spenderlo e quindi dovrà tenerlo nella scatola delle scarpe un po' di più.

Per contro, l'effetto depressivo sui consumi credo sia rilevante e perfettamente misurabile. In primo luogo sugli acquisti da parte di **turisti stranieri**, che presumo molto malvolentieri si sottopongano a tutta la procedura prevista per l'acquisto in contanti oltre soglia. In secondo luogo, per il fatto che obbligare gli evasori a tenere i soldi nella scatola delle scarpe significa sottrarre una massa di denaro alla circolazione legale e quindi far sì che l'effetto dell'evasione sia doppiamente grave: perché è evasione e perché quel denaro viene più lentamente immesso nel circuito legale o, peggio, diretto verso consumi all'estero in santa pace.

Non sfugge a nessuno che, se il nostro evasore si comprasse una borsa in Italia, o un frigorifero, se non altro **pagherebbe l'IVA** e quindi una parte di quell'evasione, rientrando nel circuito legale, rientrerebbe nelle casse dello Stato. Una specie di voluntary implicita e automatica. Ma tutto questo suona come una **sorta di legittimazione** dell'evasione fiscale e quindi non si può dire e quindi non lo diciamo.

Natura del trust di difficile valutazione

Ai fini della trasparenza del trust si deve avere riguardo solo ai beneficiari del reddito e non anche ai beneficiari del fondo in trust

/ Ennio VIAL e Vita POZZI

Gli operatori si trovano spesso a dovere valutare se un trust risulta trasparente od opaco, non fosse altro che per capire a chi imputare il reddito del trust medesimo.

È appena il caso di ricordare che, in base all'art. 73, comma 2 del TUIR, se i beneficiari del trust sono individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ad essi in proporzione alla **quota di partecipazione** individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 48/2007 ha correttamente chiarito che per "beneficiario individuato" è da intendersi il beneficiario di "reddito individuato", vale a dire il soggetto che esprime, rispetto a quel reddito, una **capacità contributiva attuale**. È stata quindi chiarita non solo la necessità che il beneficiario sia puntualmente individuato, ma che risulti titolare del diritto di pretendere dal trustee l'assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza.

Ai fini della trasparenza del trust, si abbia riguardo **solamente ai beneficiari del reddito** e non anche ai beneficiari del fondo in trust, che assumono rilievo esclusivamente in relazione alla determinazione dell'imposta di donazione.

Secondo la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 425/2008, la tassazione per trasparenza di un trust presuppone che il reddito sia "immediatamente e originariamente riferibile ai beneficiari".

La trasparenza esclude, quindi, qualsiasi **discrezionalità** in capo al trustee in ordine sia alla individuazione dei beneficiari, sia alla eventuale imputazione del reddito ai beneficiari stessi. In sostanza, il diritto all'assegnazione del reddito deve nascere *ab origine* a favore di determinati beneficiari. Diversamente, il trust deve considerarsi opaco.

Un aspetto problematico si pone nella valutazione dell'espressione "originariamente riferibile". Secondo l'Agenzia, "se i beneficiari sono predeterminati in conseguenza della volontà del disponente – espressa nell'atto istitutivo del trust o in atti successivi – il reddito è a titolo originario dei beneficiari". L'orientamento dell'Agenzia è certamente condivisibile laddove lo si consideri un mero esempio non esaustivo di tutte le **fattispecie possibili**.

Ad esempio, non si vede perché il trust non possa essere

considerato trasparente, se l'individuazione dei beneficiari è affidata ad un altro soggetto diverso dal **disponente**.

Dal punto di vista pratico, gli operatori tendono a risolvere la questione dalla lettura delle clausole dell'atto. Se è presente una previsione in base alla quale "Il reddito del Fondo in trust può essere versato al Disponente e ai Beneficiari Attuali a discrezione del Trustee", il trust può dirsi opaco. L'uso del verbo "può", in luogo del "deve", è sostanzialmente indice della sussistenza di un **potere discrezionale** in capo al trustee.

Qualche perplessità, tuttavia, emerge quando vi sono clausole del tipo "il trustee deve attribuire al beneficiario i frutti del trust per un importo di 10 mila euro annui".

Qui nascono problematiche non indifferenti. Nella sostanza, si realizza un trust misto, peraltro lecito in base alla citata circolare n. 48/2007 e alla risoluzione n. 81/2008.

Il problema è che generalmente l'importo attribuito al beneficiario risulta **computato al netto delle imposte**. Si renderà, quindi, necessario determinare l'importo lordo imputato al beneficiario e quello che invece viene gestito con la massima discrezionalità da parte del trustee.

Il compito risulta molto più agevole se in luogo di una **somma** prefissata si fa riferimento alla tipologia del reddito prodotto. Ad esempio, se vi fosse una clausola in base alla quale i redditi da fabbricati devono essere attribuiti ai beneficiari, mentre in relazione ai redditi di capitale sussiste la massima discrezionalità del trustee, il compito risulterebbe molto meno arduo.

Trust trasparente differente dal trust interposto

Si ricorda, infine, che il trust trasparente è diverso dal trust interposto. In entrambi i casi i redditi sono imputati fiscalmente ad un soggetto diverso dal trust (ad esempio il disponente o i beneficiari); tuttavia, mentre nel caso del trust trasparente la **base imponibile** è, comunque, determinata in capo al trust, nel trust interposto, al contrario, il reddito viene direttamente attribuito a soggetti diversi dal trust utilizzando i criteri di determinazione spettanti a questi ultimi.

Con i super-ammortamenti leasing più vantaggioso

Secondo Assilea, la maggiorazione del 40% si applica sulla quota capitale e sul valore di riscatto

/ Pamela ALBERTI

La circolare Assilea n. 25 di ieri esamina la nuova disposizione relativa ai super-ammortamenti prevista dal Ddl. di stabilità 2016, con particolare attenzione ai beni acquisiti in **leasing**.

La nuova versione della norma agevolativa contenuta nel citato Ddl. (ora all'art. 7) dispone che, ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione sia **maggiorato del 40%**.

La misura agevolativa interessa i beni materiali strumentali (incluso il targato) nuovi acquisiti, anche in locazione finanziaria, dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

Secondo Assilea, sono però **esclusi** dall'ambito applicativo dell'agevolazione la **locazione operativa** (senza opzione di riscatto) e il noleggio. In tali ipotesi, nessun beneficio è previsto per gli utilizzatori, mentre l'agevolazione potrà ragionevolmente spettare alle società di locazione/noleggio. Nonostante la norma non chiarisca il meccanismo applicativo dell'agevolazione per i beni acquisiti in locazione finanziaria, secondo Assilea, poiché la disposizione prevede una maggiorazione del costo di acquisto del bene, è ragionevole distribuire proporzionalmente il maggior valore sui canoni (**quota capitale**) e sul valore di **riscatto**.

Nello specifico, viene precisato che il maggior valore imputato ai canoni sarà deducibile lungo la durata **"fiscale"** del contratto di leasing (metà del periodo di ammortamento del bene); in caso di durata contrattuale maggiore della durata fiscale, il maggior valore imputabile ai canoni va ripartito lungo la durata contrattuale.

Il maggior valore imputato al prezzo di riscatto sarà invece recuperato attraverso la procedura di ammortamento, una volta esercitata l'opzione finale di acquisto.

Non è previsto alcun meccanismo di *recapture* del beneficio in caso di mancato esercizio dell'opzione finale di acquisto.

Viene, inoltre, osservato che in caso di locazione finanziaria il beneficio sarà distribuito in un **arco temporale** generalmente **inferiore** rispetto all'ipotesi dell'acquisto diretto del bene; ciò in virtù della minore durata fiscale consentita dalle

norme alla locazione finanziaria rispetto all'acquisto in proprietà e, in via subordinata, in virtù dell'assenza di riduzioni delle quote deducibili nel leasing il primo anno di entrata in funzione del bene. La circolare fornisce anche un'esemplificazione numerica al fine di dimostrare tale assunto.

L'appel fiscale del leasing – rispetto all'acquisto – è tanto maggiore quanto più bassa è la quota di riscatto.

Tale impostazione, secondo Assilea, appare **coerente**, oltre che con le logiche del leasing finanziario, anche con il tenore letterale della norma, che consente di imputare la maggiorazione sia alle quote di ammortamento che ai canoni.

Esclusa dall'agevolazione la quota interessi

La circolare in commento evidenzia quindi che la maggiorazione del 40% riguarderà esclusivamente le quote capitale dei canoni – la cui sommatoria, unitamente al prezzo di riscatto, coincide con il costo di acquisizione del bene – restando invece fuori dal beneficio la **quota interessi**, che non rappresenta il costo di acquisizione del bene ma il costo del finanziamento in leasing finanziario.

Al fine di estrapolare la quota capitale dal canone complessivo è ragionevole applicare la consolidata procedura **forfettaria** prevista dall'abrogato DM 24 aprile 1998, già consentita per determinare la quota di interessi indeducibile ai fini IRAP, o deducibile nei limiti del 30% del ROL ai fini IRES, o ancora per individuare la quota parte del canone riferibile al terreno (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate nn. 8 e 19 del 2009).

In tal modo, evidenzia Assilea, gli interessi saranno imputati **proporzionalmente** lungo la durata del contratto (anziché con modalità decrescenti) e pertanto la quota capitale è assunta come costante (anziché crescente) in ciascun canone. In merito all'ipotesi di **cessione** del contratto di locazione finanziaria prima del riscatto, Assilea evidenzia che nessuna perdita del beneficio si avrebbe sulle quote di surplus dedotte dal cedente, ma né cedente, né cessionario potranno continuare a imputare le quote residue di surplus lungo la durata residua del contratto e dell'ammortamento del prezzo di riscatto (in analogia a quanto avverrebbe in caso di cessione del bene acquisito in proprietà).

Per registrazioni e dichiarazioni di successione ravvedimento meno caro

Sanzione dimezzata se il ritardo è contenuto nei trenta giorni e lo stesso dicasi per le tardive registrazioni degli atti

/ Alfio CISSELLO e Anita MAURO

Il DLgs. 24 settembre 2015 n. 158, oltre a introdurre diverse modifiche al sistema sanzionatorio in tema di imposte dirette e IVA, ha inciso anche sulle violazioni relative alle c.d. “**imposte d’atto**” (registro, successioni, donazioni e ipocatastali).

Evidenziamo che, per come è strutturato ora l’art. 32 del DLgs. 158/2015, l’entrata in vigore è fissata al 1° gennaio 2017, ma sulla base del disegno di legge di stabilità 2016, la decorrenza potrà essere anticipata al **1° gennaio 2016**.

Per prima cosa, in coerenza con lo spirito che ha guidato la riforma, per la registrazione degli atti, la dichiarazione di successione e la richiesta di trascrizione di formalità ipotecarie, la sanzione è **dimezzata** se l’adempimento viene effettuato tardivamente ma entro **30 giorni** dalla scadenza.

Così, se la registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni, la sanzione va **dal 60% al 120%** dell’imposta, con un minimo di 200 euro (in sostanza, l’entità della pena è dimezzata).

L’innovazione è **indipendente** dal ravvedimento operoso, quindi, se il contribuente registra ad esempio un contratto di locazione con 20 giorni di ritardo, la riduzione della sanzione a 1/10 del minimo (operando l’art. 13 comma 1 lettera c) del DLgs. 472/97, come da interpretazione sostenuta nella circolare n. 180 del 1998, recepita dai successivi documenti di prassi) va computata non sul 120% dell’imposta ma sul 60%.

In via speculare, per la dichiarazione di successione il cui ritardo è contenuto nei 30 giorni, la sanzione va dal 60% al 120% dell’imposta liquidata/riliquidata dall’Ufficio. Ove non ci sia imposta, essa va da 150 a 500 euro.

In quest’ultimo caso, il legislatore sconfessa apertamente quello che, da anni, era l’orientamento della Cassazione, che riteneva, in forza del principio di **tassatività**, che la tardiva dichiarazione di successione non fosse sanzionabile (si veda “Nessuna sanzione per la successione tardiva” del 5

novembre 2013).

Anche per la menzionata fattispecie, vale quanto detto in precedenza sul versante del **ravvedimento operoso**. Prendendo l’esempio della dichiarazione di successione per la quale non sono dovute imposte, se il contribuente ravvede l’omessa presentazione entro, per esempio, dieci giorni, dovrà presentare la dichiarazione omessa e pagare, a titolo di sanzione, 15 euro (150/10).

Comunque, per le ipotesi menzionate (tardiva registrazione di atti e tardiva dichiarazione di successione), spirato il termine dei 30 giorni, “**riemerge**” la sanzione piena dal **120% al 240%** dell’imposta, i cui limiti edittali non sono stati intaccati dalla riforma del DLgs. 158/2015.

Diminuita l’occultazione di corrispettivo

Del pari, **non** sono state **modificate** le misure sanzionatorie previste per il caso in cui non siano dovute imposte: così, nel caso di dichiarazione di successione dalla quale non emerge imposta, la sanzione continua, decorsi i 30 giorni, ad essere da 250 a 1.000 euro (il DLgs. 158/2015, anche nel caso dell’art. 50 del DLgs. 346/90, è intervenuto prevedendo le sanzioni in euro, che erano ancora espresse in lire), e il ravvedimento dovrà avvenire operando la riduzione della sanzione non più su 150 euro, ma su 250 euro. Pensiamo al ravvedimento eseguito dopo i 90 giorni ma entro l’anno: la sanzione sarà pari a **31,25 euro (250/8)**.

Sono in arrivo anche novità in merito alla sanzione da **occultazione di corrispettivo**, che viene ridimensionata: non sarà più dal 200% al 400% dell’imposta, ma dal 120% al 240%. Rileviamo che, proprio in merito all’occultazione di corrispettivo, il legislatore, con il DLgs. 159/2015, ha ritenuto di ammettere l’acquiescenza (art. 15 del DLgs. 218/97), prima circoscritta agli accertamenti di maggior valore.

Regolarizzazione entro 90 giorni se non si è presentato il modello IVA 2014

L'Agenzia delle Entrate sta inviando all'indirizzo PEC dei contribuenti gli inviti a regolare la propria posizione

/ Corinna COSENTINO e Emanuele GRECO

Con il comunicato stampa di ieri, 29 ottobre 2015, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto che è in corso l'invio di specifiche **comunicazioni** nei confronti dei contribuenti che – stando alle informazioni delle Entrate – non avrebbero presentato la dichiarazione IVA relativa al 2014 o che non l'avrebbero presentata in modo completo. Mediante le suddette comunicazioni, inviate agli indirizzi PEC dei contribuenti, l'Agenzia invita questi ultimi a regolare la propria posizione.

Sempre nella giornata di ieri, il direttore dell'Agenzia delle Entrate ha, altresì, emanato il provvedimento n. 137937, stabilendo che l'Agenzia metta a disposizione del contribuente, mediante PEC o posta ordinaria, le informazioni derivanti dal confronto fra quanto dichiarato con la **comunicazione dati IVA** e quanto risulta, invece, dalla presentazione della dichiarazione annuale.

Le comunicazioni inviate ai contribuenti dovrebbero, quindi, riportare – oltre ai dati identificativi del contribuente e all'anno d'imposta – i dati risultanti dalla comunicazione annuale dati IVA per il 2014, nonché i dati esposti nella dichiarazione IVA relativa allo stesso anno, segnalando, eventualmente, la mancata presentazione di quest'ultimo modello o una sua errata compilazione. Gli stessi dati sono, peraltro, messi a disposizione anche della Guardia di Finanza.

Il contribuente viene messo, così, nella condizione di valutare la **correttezza dei dati** in possesso dell'Agenzia delle Entrate e di richiedere informazioni agli Uffici, segnalando eventuali elementi, fatti e circostanze idonei a giustificare le presunte anomalie riscontrate, anche per il tramite degli intermediari incaricati della trasmissione delle dichiarazioni.

Le modalità per **rendere noti** elementi non conosciuti dall'Agenzia sono indicate nelle stesse comunicazioni inviate al contribuente.

In particolare, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia adempiuto in modo corretto agli obblighi dichiarativi, questi può darne notizia telefonicamente al numero dell'Agenzia riportato nel comunicato stampa.

Il provvedimento citato fornisce anche le indicazioni necessarie a porre rimedio agli eventuali inadempimenti:

- in caso di **mancata presentazione** del modello dichiarativo, il contribuente può regolarizzare la propria posizione presentando la dichiarazione annuale entro 90 giorni calcolati a partire dal 30 settembre 2015 e versando le sanzioni nel-

la misura di un decimo del minimo;

- in caso di presentazione della dichiarazione **in modo incompleto**, con la compilazione del solo quadro VA, il contribuente può provvedere fin da subito a correggere errori od omissioni commessi, con applicazione del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97.

In particolare, come indicato nel provvedimento, è possibile usufruire del **ravvedimento operoso** indipendentemente dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata o che siano iniziate le attività di controllo da parte dell'Amministrazione, purché non sia ancora stato notificato un atto di accertamento e non siano state ricevute comunicazioni di irregolarità a seguito di controlli automatici o di controlli formali (art. 13 comma 1-ter del DLgs. 472/97).

L'obiettivo è promuovere la collaborazione con il contribuente

Le comunicazioni dell'Agenzia sono effettuate in modo da fornire al contribuente informazioni utili per sanare l'inadempimento in tempi brevi, senza essere oggetto di controlli, e beneficiando della riduzione delle sanzioni previste, mediante l'istituto del ravvedimento operoso. Tutto ciò si iscrive in un'ottica di compliance: in tal modo l'Amministrazione finanziaria punta a favorire l'**adempimento spontaneo** degli obblighi tributari e l'emersione delle basi imponibili, stimolando la collaborazione del contribuente, soprattutto in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali e alle azioni di controllo.

Il provvedimento in commento, infatti, fa seguito ad altre azioni volte a promuovere la **compliance del contribuente**, messe in atto negli ultimi mesi:

- l'invio di 220.000 lettere ai contribuenti che non hanno presentato la dichiarazione, pur essendo percettori di più redditi da lavoro dipendente o da pensione da diversi sostituti d'imposta;
- l'invio di 190.000 comunicazioni per segnalare anomalie nei dati dichiarati ai fini degli studi di settore;
- l'invio di 20.000 segnalazioni per irregolarità nella dichiarazione delle plusvalenze, dei compensi dei professionisti certificati dai sostituti d'imposta, nonché nella dichiarazione, da parte di soggetti passivi IVA, di fatture emesse inferiori a quelle dichiarate dai clienti.

Omissioni IVA senza particolare tenuità

Esclusa la non punibilità per le “vecchie” omissioni di 241.000 euro e ribaditi i rigorosi confini per la rilevanza della mancanza di liquidità

/ Maurizio MEOLI

In relazione alla fattispecie di **omesso versamento IVA**, la semplice indicazione di dati macroeconomici negativi dell'impresa non costituisce prova di un'assoluta impossibilità di adempiere derivante da causa non imputabile all'amministratore, ove lo stesso non provi di essersi debitamente attivato per far fronte alla mancanza di liquidità. A fronte di un'IVA omessa pari a circa 241.000 euro, inoltre, neppure è possibile invocare l'applicazione della causa di non punibilità per **particolare tenuità del fatto**. A stabilirlo è la Cassazione nella sentenza n. 43599, depositata ieri, ma la cui udienza, è bene fin da subito precisarlo, risale al 9 settembre 2015, ovvero a una data **anteriore all'entrata in vigore** della revisione del sistema sanzionatorio penale tributario da parte del DLgs. 158/2015 (attuativo della L. 23/2014).

Quanto al profilo attinente alla possibile rilevanza della mancanza di liquidità per **escludere la punibilità** per la fattispecie in questione, quale forza maggiore, la sentenza di ieri ripercorre pedissequamente quanto affermato, tra le altre, dalle pronunce della Cassazione nn. 37873/2015 e 18501/2015. Di conseguenza, si afferma che: il margine di scelta esclude la forza maggiore perché implica la “suitas” della condotta; la mancanza di provvista necessaria all'adempimento del debito tributario penalmente rilevante non può essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta/**politica imprenditoriale** volta a fronteggiare una crisi di liquidità; non si può invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente rilevante sia stato con-causato dai mancati accantonamenti e dai mancati pagamenti alle singole scadenze “tributarie” (ovvero da una situazione comunque di illegittimità); l'inadempimento tributario penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili al contribuente, che non ha potuto porvi rimedio in tempo per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico.

Nella specie, quindi, è reputato irrilevante il fatto che l'amministratore inadempiente fosse entrato in carica quando lo stato di dissesto era già presente, a ciò indotto dalle rassicurazioni dell'unico debitore (la società controllante), ove poi lo stesso non provi di avere fatto tutto il possibile – ad esempio, attraverso **richieste di finanziamento** o dando avvio ad ingiunzioni giudiziarie avverso il debitore – per tamponare la mancanza di liquidità.

Relativamente alla particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p., poi, la sentenza in commento ribadisce come tale causa di esclusione della punibilità abbia natura sostanziale e sia applicabile ai procedimenti in corso alla data di en-

trata in vigore del DLgs. 28/2015 (2 aprile 2015), ivi compresi quelli pendenti in sede di legittimità, nei quali la Suprema Corte può rilevare d'ufficio l'esistenza delle relative **condizioni di applicabilità**, fondandosi su quanto emerge dalle risultanze processuali e dalla motivazione della decisione impugnata (cfr. Cass. n. 15449/2015 e n. 21474/2015).

Tali sentenze, poi, costituiscono anche la “traccia” che porta i giudici di legittimità ad escludere l'esistenza dei presupposti per configurare, nel caso di specie, la causa di non punibilità. In particolare, l'applicabilità dell'art. 131-bis c.p. era stato escluso, nel primo caso – attinente alla fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 del DLgs. 74/2000) – a fronte di un intento evasivo di importi pari a circa 450.000 euro, nel secondo – riguardante la fattispecie di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis del DLgs. 74/2000) – relativamente ad un importo evaso pari a circa 152.000 euro.

Tutto ciò premesso, si evidenzia come l'imputato, nonostante il rigetto del proprio ricorso e la definitività della sentenza di condanna, possa ancora **sperare in una revisione della stessa**. Con l'entrata in vigore del DLgs. 158/2015, che dal 22 ottobre scorso ha modificato in più punti il sistema sanzionatorio penale tributario, la fattispecie di omesso versamento IVA presenta una soglia di punibilità pari a più di 250.000 euro ovvero superiore all'importo non versato nel caso di specie. E, quindi, ove alla suddetta soglia si riconosca la natura di elemento costitutivo del reato – come tendenzialmente avviene (cfr., tra le altre, Cass. nn. 21609/2015, 18308/2014 e 12248/2014) – dovrebbe applicarsi il principio del “favor rei” nella declinazione datagli dall'art. 2 comma 2 c.p., ai sensi del quale, “nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali”.

Ma c'è anche un'ulteriore riflessione da porre relativamente al mancato riconoscimento della causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis c.p. Posto, infatti, che, realisticamente, si fa fatica a considerare, in termini assoluti, “esiguo” un danno per l'Erario pari a circa 241.000 euro, ci si chiede se, nel caso concreto, ai fini di tale valutazione non avrebbe potuto (o dovuto) presentare maggior peso anche il fatto che risultava essere un dato quasi acquisito l'irrelevanza penale delle omissioni IVA per importi pari o inferiori a 250.000 euro. Lungo questa linea, inoltre, appare evidente l'eventualità di una **sostanziale impossibilità** di applicare l'art. 131-bis c.p. per la fattispecie in questione anche in caso di superamento della nuova soglia per pochi euro.

Servizi di programmazione e gestione del sistema sanitario regionale con IVA

Per la Corte Ue, non è ente di diritto pubblico la società che compie atti rientranti nelle prerogative della pubblica autorità in modo indipendente

/ **Barbara ROSSI e Fabio Tullio COALOA**

Con una sentenza di ieri, relativa alla causa C-174/14, *Sau- daçor vs Fazenda Pública*, la Corte di Giustizia è tornata a occuparsi dell'interpretazione dell'art. 13, par. 1 della direttiva 2006/112/CE e, in particolare, della nozione di "altri enti di diritto pubblico". Tale articolo prevede l'**esenzione IVA** per talune operazioni effettuate da **enti pubblici**.

Nel caso oggetto della sentenza, a una società per azioni di capitali esclusivamente pubblici della Regione autonoma delle Azzorre veniva contestata, dall'Amministrazione finanziaria locale, l'applicabilità della norma di non assoggettamento dell'IVA degli enti di diritto pubblico prevista dall'art. 13 richiamato, stante alcune sue caratteristiche sia pubbliche che private.

Nello specifico, la società prestava alla Regione servizi di **interesse economico** nel settore della **sanità**, per i quali riceveva un corrispettivo diretto a coprire le proprie spese di funzionamento. Considerandosi, la società, un ente di diritto pubblico ai sensi del art. 13 in parola, i servizi resi non venivano considerati rilevanti ai IVA. Secondo l'Amministrazione finanziaria, detti servizi rientravano invece nell'iniziativa **privata**. L'attività svolta dalla società doveva dunque intendersi di natura economica e i relativi servizi resi soggetti ad IVA.

Investito della controversia, il giudice del rinvio ha chiesto alla Corte di Giustizia, *in primis*, se un ente come quello in parola possa invocare la norma di non assoggettamento IVA prevista dalla direttiva IVA per gli enti di diritto pubblico e, *in secundis*, se il corrispettivo ricevuto per i servizi da questo prestati possano considerarsi come retribuzione di servizi soggetti a IVA. Viene infine domandato alla Corte se la portata della nozione di "**ente di diritto pubblico**" di cui al richiamato art. 13 della direttiva IVA coincida, o meno, con quella prevista dall'art. 9 della direttiva 2004/18, in materia di coordinamento delle procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, forniture e servizi.

Partendo proprio da quest'ultimo quesito, i giudici comunitari hanno preliminarmente **escluso** che la nozione contenuta nell'art. 13 della direttiva IVA possa essere interpretata facendo ricorso all'art. 9 della direttiva 2004/18, volto esclusivamente a delimitare l'ambito di applicazione di tale direttiva. Il contesto in cui si inserisce la nozione di "altri enti di diritto pubblico" che figura nel citato art. 13 presenta infatti, secondo la Corte, differenze sostanziali.

Nel dettaglio, tale nozione opera una **deroga** alla norma generale su cui si basa il sistema comune dell'IVA, vale a dire

quella secondo la quale detto ambito di applicazione è definito in modo assai ampio, comprendendo tutte le prestazioni di servizi fornite a titolo oneroso, incluse quelle effettuate dagli enti di diritto pubblico. In quanto deroga alla norma generale dell'assoggettamento all'IVA di qualsiasi attività di natura **economica**, l'art. 13 va interpretato, sottolinea la Corte, restrittivamente. Ne consegue che è necessario, in assenza di indicazioni nel testo medesimo dell'art. 13, prendere in considerazione l'economia e la finalità di tale direttiva, nonché il ruolo di detta disposizione nel sistema comune dell'IVA stabilito dalla direttiva.

Due, in particolare, sono le condizioni richieste dalla disposizione per applicare il non assoggettamento a imposta: l'esercizio di attività da parte di un ente pubblico; l'esercizio di attività in veste di pubblica autorità.

Per quanto riguarda la prima condizione, la Corte afferma che un soggetto che compie atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità in modo **indipendente**, senza essere integrato nell'organizzazione della P.A., non può essere qualificato come organismo di diritto pubblico ai sensi dell'art. 13; la qualità di "ente di diritto pubblico" non può derivare dal solo fatto che l'attività di cui trattasi consiste nel compimento di atti che rientrano nelle potestà d'imperio.

In merito, invece, alla seconda condizione, vale a dire quella secondo cui sono esenti IVA solo le attività compiute da un ente di diritto pubblico che agisce in qualità di pubblica autorità, i giudici ricordano che attività siffatte "sono quelle svolte da detti enti nell'ambito del regime giuridico **loro proprio**, escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati. L'oggetto o la finalità dell'attività è, al riguardo, irrilevante."

Nel caso di specie, secondo la Corte, seppur, con riferimento alla prima condizione citata, determinate caratteristiche della società sembrano deporre a favore di una sua qualifica come "ente di diritto pubblico" ai sensi dell'art. 13, la seconda condizione non sarebbe soddisfatta se, come risulta dagli atti, le prerogative di pubblico potere di cui la società dispone in forza della legge locale non costituissero uno strumento che possa essere utilizzato da quest'ultima per esercitare le attività in esame nel procedimento principale, in quanto dette prerogative consentono di svolgere **altre attività**. Inoltre, un ente come la società del caso di specie non può essere esentato dall'IVA se si dovesse constatare che il suo non

assoggettamento provocherebbe **distorsioni** della **concorrenza** di una certa importanza.

In proposito, la Corte ha precisato (richiamando la propria giurisprudenza sul punto, *cfr.* causa C-79/09, EU:C:2010:171, punto 91) che le **distorsioni** della concorrenza che sarebbero provocate dal non assoggettamento degli enti di diritto pubblico operanti in quanto pubbliche autorità devono essere valutate con riferimento all'attività in esame **in quanto tale**, senza che tale valutazione riguardi un mercato in particolare, nonché con riferimento alla concorrenza non solo effettiva, ma anche potenziale, sempreché la possibilità per un operatore privato di entrare nel mercato rilevante sia effettiva e non meramente ipotetica. Infine, sulla possibilità di considerare il corrispettivo ricevuto dalla società, per i servizi prestati, come retribuzione di servizi soggetti a IVA, la Corte ha precisato che la possibilità di qualificare una prestazione di servizi come operazione **a titolo oneroso** presuppone unicamente l'esistenza di un **nesso diretto** tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso esiste se tra il prestatore e il destinatario intercorre un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario.

La circostanza che, come nel caso di specie, l'indennizzo

non sia fissato in funzione di prestazioni personalizzate, bensì in modo **forfetario** e su una base annua diretta a coprire le spese di funzionamento dell'ente, non è di per sé tale da compromettere il nesso diretto esistente tra prestazione di servizi effettuata e corrispettivo ricevuto, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati. L'esistenza del nesso diretto non può nemmeno essere messo in discussione dal fatto che i contratti conclusi tra le parti contengono determinate **clausole** che prevedono che l'importo del compenso dovuto alla società possa essere adeguato qualora, a causa di una modifica delle circostanze, risulti manifestamente insufficiente per consentire l'esecuzione di detti contratti.

Inoltre, sebbene determinate prestazioni mediche assicurate da enti di diritto pubblico siano esentate dall'IVA, in forza dell'art. 132, par. 1 della direttiva IVA, è pacifico che l'attività di **programmazione e gestione del servizio sanitario** regionale di cui trattasi nel procedimento principale non rientra in nessuna di tali esenzioni.

Alla luce delle suesposte considerazioni, la Corte ha concluso che è **soggetta a IVA** un'attività economica come quella di cui trattasi nel procedimento principale, consistente, per una società, nel fornire a una Regione taluni servizi in materia di programmazione e gestione del servizio sanitario regionale conformemente ai contratti programma conclusi tra le due parti.

Il Governo apre sui fondi europei ai professionisti

Il Sottosegretario all'Economia Baretta conferma la volontà dell'Esecutivo di ascoltare le ragioni delle categorie professionali

/ Savino GALLO

ROMA – Il Governo è disponibile a “sedersi attorno ad un tavolo” nel tentativo di “individuare una soluzione” al problema del mancato accesso dei professionisti ai fondi strutturali europei. A confermarlo è Pier Paolo **Baretta**, Sottosegretario all'Economia, che ieri è intervenuto all'inaugurazione della nuova sede capitolina di **Confprofessioni**, confederazione interprofessionale da tempo impegnata nella battaglia per la concessione dei fondi europei anche alle categorie professionali.

Pur essendoci, infatti, una norma comunitaria che parifica i professionisti alle piccole e medie imprese, in quanto esercenti attività economica (presupposto per l'accesso ai fondi strutturali), non esiste nell'ordinamento italiano un provvedimento che recepisca questa impostazione, lasciando di fatto alle Regioni (che predispongono i bandi) la **libertà di decidere** se aprire o meno anche ai professionisti. Alcune, come la Lombardia, lo hanno già fatto, molte altre, invece, appellandosi proprio all'assenza di una norma nazionale, non hanno ancora proceduto in questa direzione.

Servirebbe, dunque, una norma di **interpretazione autentica**, anche “solo due righe”, per chiarire che, in termini di attività economica, “non c'è differenza tra PMI e professionisti” e che anche questi ultimi dovrebbero poter usufruire dei fondi europei per l'avvio della loro attività. Queste le parole di Gaetano **Stella**, Presidente di Confprofessioni, il cui auspicio è che “si trovi al più presto il veicolo normativo adatto” per inserire questa norma. Magari “proprio il **Jobs Act** per gli autonomi” che, secondo Stella, “potrebbe tornare molto utile nel caso in cui dovesse introdurre tutte quelle tutele di cui oggi i professionisti non possono godere”.

Un provvedimento, ha rilanciato Baretta, che servirà per affrontare “non solo gli aspetti fiscali ma anche le questioni legate alla **dignità delle professioni**”, su cui si lavorerà a “ritmi sostenuti”, seppur i tempi siano “diversi rispetto alla legge di stabilità” (il Jobs Act sarà un provvedimento collegato). Nel corso del suo intervento, il Sottosegretario all'Economia ha rivendicato la vicinanza dell'Esecutivo al

mondo delle professioni, dimostrata, a suo dire, proprio dai provvedimenti contenuti nella legge di stabilità.

Confermata, infatti, la volontà di lavorare al Jobs Act per gli autonomi, Baretta ha ricordato la norma che riporta a 30 mila euro la soglia per accedere al regime dei minimi (“lo scorso anno, avevamo un po' pasticciato”) e l'introduzione del **super-ammortamento** al 140%. Su quest'ultimo punto, Baretta ha ammesso che, in seno all'Esecutivo, ci sia stata una “discussione” per decidere se includere anche i professionisti tra i possibili beneficiari, “non per ostilità nei confronti di questo mondo, ma solo per una questione di valutazione dell'effetto finanziario”.

E poi, c'è il provvedimento che blocca al **27% i contributi** da versare alla gestione separata dell'INPS. Una misura interlocutoria, nell'attesa che, nel 2016, si possa procedere ad una “riflessione organica sul sistema previdenziale dei non dipendenti”, perché “si può continuare a bloccare l'aliquota, ma prima o poi il problema della pensione arriva”.

Il provvedimento, ad ogni modo, è stato visto con favore dal Presidente Stella, che però chiede un ulteriore passo per andare incontro soprattutto alle esigenze dei giovani, magari introducendo delle “aliquote più basse nei primi anni di attività” e la possibilità di “**rateizzare i versamenti**”.

Rimanendo in tema di pensioni, Baretta è tornato a chiedere l'impegno delle Casse professionali e dei fondi ad **investire** parte del proprio patrimonio finanziario **in economia reale**, in modo da sfruttare anche il credito d'imposta che, di fatto, neutralizza il recente aumento dal 20 al 26% della tassazione sui rendimenti finanziari: “Casse e fondi – ha concluso Baretta – hanno un patrimonio di circa 170 miliardi, di cui il 90% investito in debito (metà italiano, metà estero, *ndr*). Quindi, ci sono tutti i presupposti perché una quota parte di quel patrimonio venga destinata a degli investimenti controllati e condivisi, che possano favorire lo sviluppo del Paese”.

Responsabilità 231, interesse dell'ente da distinguere dal vantaggio casuale

La Cassazione, nel caso di una nota società calcistica, ha ritenuto che per l'illecito rileva il fine di sottrarre utili alla pretesa tributaria

/ Stefano COMELLINI

Con la sentenza n. 43689, depositata ieri, la Cassazione ha posto fine a una risalente vicenda riguardante il reato di false comunicazioni sociali contestato, ex DLgs. 231/2001, a una nota **società calcistica** e, personalmente, ai suoi amministratori.

La sinteticità della decisione impone, per migliore comprensione del *dictum* di legittimità, di ripercorre nei suoi vari passaggi l'iter processuale. In origine, si contestava il detto reato societario sul presupposto che gli amministratori della società imputati avessero gestito illecitamente la **cessione di alcuni giocatori**, celando il reale valore delle operazioni. In particolare, per quanto riguardava la responsabilità dell'ente, si faceva riferimento a vendite incrociate di atleti, tali da indurre una variazione in attivo del risultato economico di esercizio e del patrimonio netto.

Nei gradi di merito la società era stata condannata, ex art. 25-ter del DLgs. 231/2001, ma la Cassazione, investita una prima volta della questione, aveva ribaltato gli esiti dei precedenti gradi di giudizio, ritenendo **non provata** la ricorrenza del necessario "interesse" dell'ente alla commissione del reato.

Pertanto, in mancanza della prova fondamentale circa la sussistenza del nesso tra il fatto illecito, commesso dagli amministratori, e l'ente, da individuarsi nell'interesse di questo, considerata l'**imprescindibilità** del relativo **accertamento in concreto**, la Suprema Corte annullava la sentenza impugnata rimettendola al giudice di secondo grado affinché fornisse elementi concreti in ordine alla effettiva ricorrenza dell'interesse della società sportiva nella commissione del reato.

Il principio di diritto, espresso in allora dalla Corte, precisava che il presupposto dell'interesse dell'ente può ritenersi accertato solo in presenza di una compiuta ed **analitica indagine** sulla proiezione soggettiva della condotta dell'agente (non coincidente, peraltro, con quella del "dolo specifico", profilo psicologico logicamente non imputabile all'ente), da riversarsi compiutamente in motivazione.

Si tratta di una operazione motivazionale da esperirsi in un contesto di **oggettività, concretezza ed attualità**, così da potersi apprezzare in capo all'ente, pur attenendo alla condotta dell'autore del fatto, persona fisica.

Si ribadiva, in tal modo, la centralità dell'interesse dell'ente quale criterio di imputazione della responsabilità amministrativa di quest'ultimo, requisito particolarmente pregnante nei reati societari, rispetto ai quali il legislatore ha testualmente ommesso, nel testo dell'art. 25-ter, il richiamo al concetto di **vantaggio**.

Confermata, nel successivo giudizio di rinvio, la responsabilità della società sportiva – ravvisandosi nei fatti contestati un **illecito risparmio di imposta** e, quindi, il perseguimento di un interesse dell'ente – la questione perveniva nuovamente alla valutazione di legittimità.

Con la sentenza in esame, la Cassazione ha rilevato che il giudice di rinvio aveva dato per accertato quanto la prima sentenza della Suprema Corte aveva, invece, prospettato in termini di mera possibilità: che le false appostazioni in bilancio (plusvalenze, minusvalenze e maggiori ammortamenti) costituissero effettivamente un illecito risparmio di imposta.

Il giudice di merito non aveva considerato l'art. 109 del TUIR

In realtà così non era, ad avviso della Corte, perché il giudice di merito aveva ommesso di considerare il disposto dell'art. 109 del TUIR, per il quale i **componenti positivi di reddito** (quindi le plusvalenze) concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza, ovvero nell'esercizio in cui i componenti stessi sono divenuti certi nell'*an e nel quantum* e quindi soggetti a tassazione.

In realtà, dagli atti di causa risultava che la nota società sportiva, a seguito delle operazioni di reciproca vendita contestate, aveva realizzato plusvalenze che le avevano consentito di chiudere il bilancio di esercizio senza perdite.

Pur riconoscendo, allora, che nel complesso sistema finanziario posto in essere dall'ente, ben avrebbe anche potuto realizzarsi un **risparmio fiscale** – questo certamente riconducibile all'interesse dell'ente di cui all'art. 5 del DLgs. 231/2001, rilevante per il reato societario e distinto per la Corte dal "vantaggio", che ne costituisce una "variabile casuale" – ma di tale accertamento, il giudice di rinvio non si era dato carico, con conseguente, inevitabile, annullamento della sentenza impugnata.