

/ LUNEDÌ, 21 DICEMBRE 2015

IL CASO DEL GIORNO

Costi per riorganizzazioni da spendere a Conto economico

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Sono numerose le imprese che, a seguito del sorgere di squilibri nella gestione, sono costrette ad adottare piani di ristrutturazione o riorganizzazione aziendali, con l'obiettivo di migliorare gli equilibri d'impresa.

Gli oneri relativi alla ristrutturazione aziendale possono riguardare i costi sostenuti strettamente per la riorganizzazione interna, oppure quelli sostenuti per la procedura adottata (es. piano attestato ex art. 67 comma 3 lettera d) del RD 267/42 o accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis del RD 267/42, ecc.) e per i compensi dei consulenti.

La ridefinizione degli equilibri dell'impresa deve partire dalla consapevolezza del mutamento delle condizioni economiche e, in tale scenario, spesso comporta una ri-focalizzazione del [...]

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Mini canoni in cerca del "salvataggio"

Con un emendamento alla legge di stabilità il legislatore prova a reinserire la disciplina dichiarata incostituzionale

/ Anita MAURO

Un emendamento al Ddl. di stabilità riporta in auge i "mini canoni" di locazione (pari al triplo della rendita catastale) che erano stati pagati dai conduttori che avevano registrato **contratti "in nero"** facendo applicazione della disciplina recata dall'art. 3 commi 8-9 del DLgs. 23/2011, poi dichiarata incostituzionale dalla sentenza n. 50/2014 della Consulta.

L'avvicinamento di norme e pronunce di **incostituzionalità** rende opportuno un breve riassunto della vicenda.

Tutto è cominciato quando, allo scopo di incentivare i conduttori a registrare i contratti di locazione "in nero", l'art. 3 comma 8 del DLgs. 23/2011 ha previsto che, in ipotesi di registrazione del contratto di locazione non precedentemente **registrato nei termini**, dovesse trovare applicazione una disciplina molto favorevole per il conduttore, secondo la quale il contratto di locazione avrebbe avuto durata di 4 anni, dal momento della registrazione, con rinnovo tacito di altri 4 anni, e il conduttore avrebbe dovuto pagare un canone di locazione pari solo al **triplo della rendita** catastale, tenendo conto dell'aggiornamento ISTAT solo dal secondo anno.

Tale disposizione, tuttavia, viene dichiarata in-

costituzionale per eccesso di delega con la sentenza n. 50/2014 (si veda "Incostituzionali le sanzioni «indirette» per le locazioni non registrate" del 15 marzo 2014).

La dichiarazione di incostituzionalità, tuttavia, crea alcune difficoltà in relazione ai contratti di locazione registrati sulla base della norma abrogata: infatti, il conduttore aveva pagato un canone inferiore a quello contrattuale, sicché risultava **inadempiente**, perché la norma che legittimava tale misura del canone era ormai abrogata.

Poco dopo, il legislatore, con l'art. 5 comma 1-ter del DL 47/2014 (conv. L. 80/2014), ha introdotto una previsione di "salvezza" dei rapporti scaturiti dai contratti di locazione "regolarizzati" ex art. 3 comma 8 del DLgs. 23/2011, facendo "salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti", fino al 31 dicembre 2015.

Ma anche questa norma è stata dichiarata incostituzionale con la sentenza 16 luglio 2015 n. 169, perché in contrasto con l'art. 136 Cost., in quanto è da escludere che il legislatore possa **"salvare" gli effetti** della disposizione dichiarata [...]

A PAGINA 4

INEVIDENZA

Patent box, per il software non serve il deposito

Dal 1° gennaio, nuovo taglio del tasso di interesse legale

Con la visura camerale dell'emittente la fattura generica è deducibile

Operazioni dei gruppi multinazionali disvelate all'Agenzia delle Entrate

Bonus del 65% anche per i sistemi di controllo a distanza

ALTRENOTIZIE

/ A PAGINA 12

FISCO

Omaggi interamente deducibili sotto i 50 euro per le imprese

/ Pamela ALBERTI

La concessione di omaggi da parte delle imprese rappresenta un fatto usuale in occasione delle festività natalizie, nonostante la crisi economica. Fermo restando che la disciplina degli omaggi **non** ha subito modifiche rispetto allo scorso anno, si riepilogano i tratti salienti della stessa ai fini delle imposte sui redditi.

Con riferimento alle imprese, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai **clienti** sono deducibili interamente, ai [...]

A PAGINA 5

Costi per riorganizzazioni da spendere a Conto economico

Secondo l'OIC 31, i costi per prepensionamento e ristrutturazioni non possono essere capitalizzati nell'attivo di Stato patrimoniale

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Sono numerose le imprese che, a seguito del sorgere di squilibri nella gestione, sono costrette ad adottare piani di ristrutturazione o riorganizzazione aziendali, con l'obiettivo di migliorare gli equilibri d'impresa.

Gli **oneri** relativi alla **ristrutturazione aziendale** possono riguardare i costi sostenuti strettamente per la riorganizzazione interna, oppure quelli sostenuti per la procedura adottata (es. piano attestato ex art. 67 comma 3 lettera d) del RD 267/42 o accordo di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis del RD 267/42, ecc.) e per i compensi dei consulenti.

La ridefinizione degli equilibri dell'impresa deve partire dalla consapevolezza del mutamento delle condizioni economiche e, in tale scenario, spesso comporta una rifocalizzazione del business dell'impresa.

Con riferimento ai costi relativi alla **riorganizzazione interna**, spesso i piani di risanamento prevedono la riduzione del personale tramite prepensionamenti, incentivazioni all'esodo o procedure simili.

Nel caso di chiusura di reparti o linee di produzione, l'impresa sostiene il costo diretto del personale necessario per la demolizione di impianti, l'asporto di materiali, la bonifica e l'adattamento di locali.

L'OIC 31 riporta anche l'esempio degli eventuali costi per canoni di locazioni **non risolvibili**, relativi a spazi non più proficuamente utilizzabili.

Tali costi "non sono correlabili a prestazioni future, eliminano preesistenti situazioni di inefficienza e sono di competenza dell'esercizio in cui la società decide formalmente di attuare tali piani di ristrutturazione e riorganizzazione".

Dal principio contabile si evince quindi che tali costi non possono essere capitalizzati nell'attivo di Stato patrimoniale e devono essere **iscritti nel Conto economico** dell'esercizio nel quale si decide formalmente di attuare tali piani, ovvero l'esercizio nel quale si è tenuto il Consiglio di amministrazione che ha assunto la decisione della ristrutturazione. Nel caso in cui la delibera del Consiglio di amministrazione sia assunta successivamente alla data di chiusura dell'esercizio, l'OIC 29 precisa che si tratta di un fatto successivo che non deve essere recepito in bilancio.

In tale caso, deve essere però riportata una **adeguata informativa** nella Nota integrativa. In particolare, è necessario illustrare la stima dell'effetto sulla situazione patrimoniale-finanziaria o le ragioni per cui l'effetto non è determinabile. Talvolta gli amministratori sarebbero interessati a capitalizzare costi quali gli incentivi all'esodo, sulla base delle posi-

ve prospettive del piano industriale redatto per attuare la nuova strategia aziendale.

L'OIC 31, però, conferma il precedente orientamento, avvalorato anche in giurisprudenza, in base al quale per poter capitalizzare i costi è necessario individuare un rapporto **causa-effetto** tra i costi ed i benefici.

Nell'esercizio in cui viene formalmente approvato il piano di ristrutturazione è necessario iscrivere in bilancio un fondo per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali, sulla base dei costi stimati in modo attendibile.

Il **piano** di ristrutturazione approvato deve però identificare, tra l'altro (OIC 31):

- l'attività o la parte di attività interessata;
- le principali unità operative coinvolte;
- la localizzazione, la categoria e il numero approssimativo dei dipendenti ai quali sarà riconosciuta l'indennità per la cessazione anticipata del rapporto di lavoro;
- il costo complessivo da sostenere quando il programma sarà attuato.

Inoltre, l'OIC 31 richiede che gli aspetti principali del piano siano stati comunicati agli interessati.

Per quanto riguarda l'iscrizione in bilancio, l'accantonamento deve essere classificato nella voce "**oneri straordinari**" del Conto economico, in quanto la fonte dell'onere è estranea all'attività ordinaria dell'impresa (per l'ultima volta nel bilancio 2015, considerato che a partire dai bilanci 2016 non sarà più presente l'area straordinaria).

Infine, l'OIC 31 precisa che i costi delle retribuzioni ordinarie devono essere iscritti per competenza nelle voci relative ai costi per il personale, fino a quando "i dipendenti interessati al piano di mobilità continueranno a svolgere la loro attività lavorativa".

Il trattamento contabile dei costi della procedura di ristrutturazione è disciplinato dall'OIC 6, che riporta anche alcuni esempi, quali le spese legali e notarili, i **compensi** professionali per soggetti incaricati della predisposizione del piano, i compensi dovuti ai professionisti incaricati dell'attestazione della validità del piano, i compensi per attività di due diligence effettuata sull'impresa.

Tali costi devono essere rilevati "nell'esercizio del loro **sostenimento e/o maturazione** all'interno degli oneri straordinari del conto economico. Se di importo rilevante, tali costi sono separatamente evidenziati all'interno dello schema di conto economico ricorrendo ad un apposito dettaglio informativo ("di cui") della voce E. 21 Oneri

derivanti dalla ristrutturazione”. Si tratta, infatti, secondo il principio contabile nazionale, di oneri per i quali è difficile dimostrare la futura capacità di produrre benefici economici futuri con ragionevole certezza, considerata anche la situazione di comprovata difficoltà tipica delle imprese che ristrutturano il debito.

Con riferimento ai **costi** della **procedura** di ristrutturazione, si è espresso il Consiglio Nazionale dei Dottori

Commercialisti, nel documento relativo all’OIC 24 (Immobilizzazioni immateriali), con l’auspicio che “si arrivi anche ad una revisione dell’OIC 6”, prevedendo che “una volta verificata l’aspettativa di benefici futuri derivanti dalla ristrutturazione del debito e l’attendibilità del piano asseverato, si possano capitalizzare tutti i costi relativi, purché dei conseguenti ammortamenti si sia tenuto conto nel piano asseverato”.

Mini canoni in cerca del “salvataggio”

Con un emendamento alla legge di stabilità il legislatore prova a reinserire la disciplina dichiarata incostituzionale

/ Anita MAURO

Un emendamento al Ddl. di stabilità riporta in auge i “mini canoni” di locazione (pari al triplo della rendita catastale) che erano stati pagati dai conduttori che avevano registrato **contratti “in nero”** facendo applicazione della disciplina recata dall’art. 3 commi 8-9 del DLgs. 23/2011, poi dichiarata incostituzionale dalla sentenza n. 50/2014 della Consulta.

L’avvicendamento di norme e pronunce di **incostituzionalità** rende opportuno un breve riassunto della vicenda.

Tutto è cominciato quando, allo scopo di incentivare i conduttori a registrare i contratti di locazione “in nero”, l’art. 3 comma 8 del DLgs. 23/2011 ha previsto che, in ipotesi di registrazione del contratto di locazione non precedentemente **registrato nei termini**, dovesse trovare applicazione una disciplina molto favorevole per il conduttore, secondo la quale il contratto di locazione avrebbe avuto durata di 4 anni, dal momento della registrazione, con rinnovo tacito di altri 4 anni, e il conduttore avrebbe dovuto pagare un canone di locazione pari solo al **triplo della rendita** catastale, tenendo conto dell’aggiornamento ISTAT solo dal secondo anno.

Tale disposizione, tuttavia, viene dichiarata incostituzionale per eccesso di delega con la sentenza n. 50/2014 (si veda “Incostituzionali le sanzioni «indirette» per le locazioni non registrate” del 15 marzo 2014).

La dichiarazione di incostituzionalità, tuttavia, crea alcune difficoltà in relazione ai contratti di locazione registrati sulla base della norma abrogata: infatti, il conduttore aveva pagato un canone inferiore a quello contrattuale, sicché risultava **inadempiente**, perché la norma che legittimava tale misura del canone era ormai abrogata.

Poco dopo, il legislatore, con l’art. 5 comma 1-ter del DL 47/2014 (conv. L. 80/2014), ha introdotto una previsione di

“salvezza” dei rapporti scaturiti dai contratti di locazione “regolarizzati” ex art. 3 comma 8 del DLgs. 23/2011, facendo “salvi gli effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti”, fino al 31 dicembre 2015.

Ma anche questa norma è stata dichiarata incostituzionale con la sentenza 16 luglio 2015 n. 169, perché in contrasto con l’art. 136 Cost., in quanto è da escludere che il legislatore possa **“salvare” gli effetti** della disposizione dichiarata incostituzionale, ponendo nel nulla, in tal modo, gli effetti della pronuncia di incostituzionalità (“Incostituzionale la norma che salva i «mini canoni» fino al 31 dicembre 2015” del 17 luglio 2015).

Chi ha pagato il canone ridotto risulta inadempiente

Il problema dei **canoni pagati dai conduttori** nel periodo intercorrente tra il 7 aprile 2011 e il 16 luglio 2015, tuttavia, resta.

Per questo motivo, il legislatore torna ad occuparsi della questione con un emendamento alla legge di stabilità.

A norma della nuova disposizione, per i conduttori che, nel periodo intercorrente tra il 7 aprile 2011 (data di entrata in vigore del DLgs. 14 marzo 2011 n. 23) e il 16 luglio 2015 (data della pronuncia della Corte Costituzionale n. 169/2015), hanno versato il canone di locazione nella misura “ridotta” disposta dall’art. 3 comma 8 del DLgs. 23/2011, l’**importo del canone dovuto** (ovvero dell’indennità di occupazione maturata), su base annua, è pari al triplo della rendita catastale.

In poche parole, quindi, il legislatore “riabilita” i mini canoni dichiarati incostituzionali, limitatamente al periodo in cui essi sono stati corrisposti.

Omaggi interamente deducibili sotto i 50 euro per le imprese

Se di valore superiore, sono deducibili come spese di rappresentanza

/ Pamela ALBERTI

La concessione di omaggi da parte delle imprese rappresenta un fatto usuale in occasione delle festività natalizie, nonostante la crisi economica. Fermo restando che la disciplina degli omaggi **non** ha subito modifiche rispetto allo scorso anno, si riepilogano i tratti salienti della stessa ai fini delle imposte sui redditi.

Con riferimento alle imprese, gli oneri sostenuti per omaggi distribuiti ai **clienti** sono deducibili interamente, ai sensi dell'art. 108 comma 2 del TUIR, se il valore unitario dei beni in omaggio destinati ad uno stesso soggetto non supera 50 euro.

Diversamente, tali oneri sono considerati spese di **rappresentanza** e, in quanto tali, sono deducibili nell'esercizio di sostenimento nel rispetto dei limiti di inerenza e congruità previsti dal DM 19 novembre 2008 (1,3% dei ricavi e proventi della gestione caratteristica, fino a 10 milioni di euro; 0,5% dei suddetti ricavi, per la parte compresa tra 10 e 50 milioni di euro; 0,1% dei suddetti ricavi, per la parte eccedente 50 milioni di euro).

Al riguardo, si ricorda che l'art. 9 del DLgs. 147/2015 modifica, con decorrenza 2016 per i soggetti "solari", il comma 2 dell'art. 108 del TUIR, **innalzando** le soglie di deducibilità delle spese di rappresentanza (1,5% dei ricavi e proventi della gestione caratteristica, fino a 10 milioni di euro; 0,6% dei suddetti ricavi, per la parte compresa tra 10 e 50 milioni di euro; 0,4% dei suddetti ricavi, per la parte eccedente 50 milioni).

Al fine di determinare il "**valore unitario**" dell'omaggio consegnato, occorre fare riferimento al regalo nel suo complesso (es. cesto natalizio) e non ai singoli beni che lo compongono; occorre inoltre fare riferimento al costo d'acquisto del bene, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione (es. trasporto).

Inoltre, nel caso in cui l'omaggio sia rappresentato da un bene la cui produzione o scambio sia oggetto dell'attività propria d'impresa (**beni autoprodotti**), rileva il valore di mercato dell'omaggio, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR. Tale valore, tuttavia, rileva unicamente al fine di individuare le spese di rappresentanza da sottoporre al regime di deducibilità limitata; una volta qualificata la spesa come di rappresentanza (se, quindi, il valore di mercato risulta superiore a 50 euro), ai fini del calcolo del limite di deducibilità concorre invece, per intero, il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia inferiore o meno a **50 euro** (ris. Agenzia delle Entrate n. 27/2014). Qualora il valore normale dell'omaggio

autoprodotta sia inferiore o uguale a 50 euro, il costo effettivamente sostenuto per la produzione beneficia della deduzione integrale.

A titolo **esemplificativo**, nel caso in cui l'omaggio autoprodotta abbia un valore di mercato pari a 80 euro e un costo di produzione di 40 euro:

- l'omaggio costituisce una spesa di rappresentanza da sottoporre alla verifica del limite di deducibilità (valore di mercato pari a 80 euro, superiore quindi al limite di 50 euro);
- ai fini del calcolo del plafond di deducibilità rileva, però, l'importo di 40 euro (costo di produzione effettivo).

Nel caso in cui, invece, l'omaggio autoprodotta abbia un valore di mercato pari a **40 euro** e un costo di produzione pari a 30 euro, l'omaggio è interamente deducibile per 30 euro.

Si ricorda, inoltre, che grazie all'innalzamento a 50 euro della soglia di **detraibilità IVA** relativa all'acquisto di beni da cedere gratuitamente a scopo di rappresentanza, l'acquisto di un bene-omaggio di valore unitario pari a 49 euro è ora integralmente deducibile ai fini delle imposte sul reddito.

Deducibili anche omaggi ai dipendenti e cene

In relazione agli omaggi ai **dipendenti** e ai soggetti assimilati, se per l'impresa i relativi costi sostenuti sono deducibili dal reddito imponibile secondo le norme relative ai costi per le prestazioni di lavoro di cui all'art. 95 comma 1 del TUIR, in capo ai dipendenti i beni ricevuti sono generalmente oggetto di tassazione ai sensi dell'art. 51 comma 1 del TUIR (salvo nel caso in cui sia applicabile la disposizione relativa ai fringe benefits di cui all'art. 51 comma 3 del TUIR).

Quanto alle spese sostenute per le **cene natalizie** con i dipendenti, malgrado non siano di rappresentanza, l'art. 100 comma 1 del TUIR stabilisce che le spese relative a servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di ricreazione o culto sono deducibili per un ammontare complessivo non superiore al **5 per mille** dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi. Tale principio opera anche nell'ipotesi in cui detti servizi siano messi a disposizione dei dipendenti tramite il ricorso a strutture esterne all'azienda (ris. n. 34/2004), come, ad esempio, nel caso di un ristorante. Occorre, però, considerare anche l'art. 109 comma 5 del TUIR, in base al quale le spese per la somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del **75%**.

Patent box, per il software non serve il deposito

Il Ddl. di stabilità chiarisce che è agevolato il software coperto da copyright

/ Alessandro COTTO e Massimo TRAVOSTINO

Un emendamento approvato dalla Commissione Bilancio della Camera al Ddl. di stabilità 2016 ha apportato alcune modifiche all'ambito oggettivo del regime del Patent box.

In particolare, sono sostituite le parole "opere dell'ingegno" con "software coperto da **copyright**".

Il nuovo art. 1 comma 39 del L. 190/2014 prevede quindi la detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo di "software coperto da copyright, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili".

Dal punto di vista sostanziale la modifica **non appare significativa**, nel senso che, come evidenzia la stessa relazione tecnica all'emendamento, la norma primaria è stata allineata al decreto attuativo, che aveva già circoscritto l'ambito dell'agevolazione al solo software "poiché in tal senso si esprimono le linee guida OCSE" (così la relazione al decreto).

Sfugge piuttosto perché non si sia richiamata la terminologia utilizzata dalla L. 633/1941 e quindi non si sia fatto riferimento ai "**programmi per elaboratore**" protetti dalla legge sul diritto d'autore. È chiara la matrice internazionale del provvedimento agevolativo, ma è altrettanto chiaro che "la Costituzione conferma per implicito che il nostro sistema riconosce l'italiano come unica lingua ufficiale, da usare obbligatoriamente, salvo le deroghe disposte a tutela dei gruppi linguistici minoritari, da parte dei pubblici uffici nell'esercizio delle loro attribuzioni" (Corte Cost. n. 28/82). Anche ammettendo che i termini software e copyright facciano ormai parte del nostro patrimonio linguistico, sarebbe stato preferibile utilizzare il lessico tecnico proprio della materia.

Venendo alle questioni sostanziali, occorre interrogarsi sull'effettivo ambito applicativo della disposizione, ricordando che, in base all'art. 6 comma 2 del decreto 30 luglio 2015 per la protezione dei beni immateriali si fa riferimento alle norme nazionali, dell'Unione europea e internazionali.

Partendo dalla normativa **internazionale**, il WIPO Copyright Treaty dell'Organizzazione Mondiale della Proprietà intellettuale adottato a Ginevra il 20 dicembre 1996 ha previsto che i programmi per elaboratore sono protetti in quanto opere letterarie ai sensi dell'art. 2 della Convenzione di Berna.

A livello **comunitario**, la direttiva 2009/24 relativa alla tute-

la giuridica dei programmi per elaboratore (che ha sostituito la direttiva 91/250) all'art. 1 prevede che:

- un programma per elaboratore è tutelato se originale, ossia se è il risultato della creazione intellettuale dell'autore
- per determinare il diritto alla tutela non sono presi in considerazione altri criteri.

Quest'ultima precisazione risulta particolarmente rilevante e caratterizza la tutela dei programmi per elaboratore rispetto ad altri beni immateriali oggetto della normativa sul Patent box. Per sua natura, infatti, il diritto d'autore esclude che il godimento e l'esercizio dei diritti sull'opera (nel nostro caso: il programma per elaboratore) siano subordinati a una qualsiasi formalità (es. deposito, registrazione). Il diritto d'autore sorge per il semplice fatto **della realizzazione** dell'opera e della sua estrinsecazione in una forma percepibile da soggetti diversi dall'autore.

Coerentemente, a livello **nazionale** la L. 633/1941 – integrata sulla base delle suddette direttive – protegge "i programmi per elaboratore" come opere letterarie, in qualsiasi forma espressi purché originali, quale risultato di creazione intellettuale dell'autore. Restano esclusi dalla tutela accordata dalla legge le idee e i principi che stanno alla base di qualsiasi elemento di un programma, compresi quelli alla base delle sue interfacce, mentre il termine programma comprende anche il materiale preparatorio per la progettazione del programma stesso.

In definitiva, ai fini della tutela del bene immateriale, occorre soltanto chiedersi se il software sia o meno frutto di un'elaborazione creativa originale rispetto ad opere precedenti, precisando che "la creatività e l'originalità sussistono anche qualora l'opera sia composta da idee e nozioni semplici, comprese nel patrimonio intellettuale di persone aventi esperienza nella materia propria dell'opera stessa, purché formulate ed organizzate in modo personale ed autonomo rispetto alle precedenti" (Cass. n. 581/2007).

Non è necessaria **alcuna formalità**, in quanto "Il titolo originario dell'acquisto del diritto di autore è costituito dalla creazione dell'opera" (art. 6 della L. 633/1941).

Per quanto sopra, al pari di un'opera letteraria, il software è generalmente protetto dalla legge sul diritto d'autore e quindi è generalmente agevolabile.

Da più parti ci si è chiesti se, ai fini del Patent box, il software debba essere **depositato**. In base all'art. 103 della L. 633/41, infatti, alla SIAE è affidata la tenuta di un registro pubblico speciale per i programmi per elaboratore dove viene registrato il nome del titolare dei diritti esclusivi di

utilizzazione economica e la data di pubblicazione del programma, intendendosi per pubblicazione il primo atto di esercizio dei diritti esclusivi.

Sulla base di quanto sopra osservato, la **risposta è negativa**. Infatti, come precisa il successivo art. 106, il mancato deposito non pregiudica l'acquisto o l'esercizio del diritto d'autore.

In altri termini, si tratta di formalità (facoltativa) che serve solo a fornire prova dell'esistenza del software alla data del deposito medesimo, nonché una presunzione relativa (c.d.

iuris tantum, rispetto alla quale è dunque ammessa prova contraria) in merito alla paternità dell'opera in capo ai depositanti.

La conseguenza è che, ai fini della sussistenza del diritto d'autore sul programma per elaboratore e della conseguente ammissione dello stesso al regime di Patent box, il deposito non ha alcuna rilevanza se non per fini meramente pratici e organizzativi, assumendo rilievo solo la creatività e l'originalità del software.

Dal 1° gennaio, nuovo taglio del tasso di interesse legale

La riduzione allo 0,2%, dalla precedente misura dello 0,5%, è stata disposta dal DM 11 dicembre 2015 e ha effetti ai fini fiscali e contributivi

/ REDAZIONE

Con la pubblicazione, sulla Gazzetta Ufficiale n. 291/2015, del decreto 11 dicembre 2015, dal prossimo 1° gennaio il tasso d'interesse legale di cui all'art. 1284 c.c. viene "tagliato" dall'attuale 0,5% allo **0,2%** in ragione d'anno.

La riduzione comporta una serie di effetti sotto il profilo sia fiscale, sia contributivo (si veda l'apposita circolare).

Sul piano fiscale, il taglio comporta innanzitutto la diminuzione degli importi dovuti in caso di **ravvedimento operoso** ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97. In questo caso, infatti, il tasso legale da applicare è quello in vigore nei singoli periodi, secondo un criterio di pro rata temporis, ed è quindi pari allo 0,5% fino al 31 dicembre 2015 e allo 0,2% dal 1° gennaio 2016 fino al giorno di versamento compreso.

Il "nuovo" tasso impatta poi sull'opzione per il **versamento rateale** delle somme dovute per effetto:

- dell'adesione agli inviti al contraddittorio, ai sensi dell'art. 5 del DLgs. 218/97, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- dell'adesione ai processi verbali di constatazione, ai sensi dell'art. 5-bis del DLgs. 218/97, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- dell'accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 8 del DLgs. 218/97, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- dell'acquiescenza all'accertamento, ai sensi dell'art. 15 del DLgs. 218/97, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- della conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 48 del DLgs. 546/92, in caso di versamento rateale delle somme dovute.

Per quanto riguarda l'accertamento con **adesione**, si ricorda che la circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 28/2011 (§ 2.16) ha chiarito che la misura del tasso legale va determinata con riferimento all'anno in cui viene **perfezionato** l'atto di adesione, restando costante anche se il versamento delle rate si protrae negli anni successivi.

Quanto finora osservato potrebbe dover essere rivisto alla luce delle novità apportate all'art. 8 del DLgs. 218/97 dal DLgs. 159/2015, che ha riformato il sistema di riscossione.

Infatti, per le rate da accertamento con adesione e acquiescenza **successive alla prima** ora c'è un generico riferimento agli **"interessi"** e non più agli **"interessi legali"**. Per questo motivo, non si può escludere che, in futuro, anche sulle rate posteriori alla prima debbano essere conteggiati non gli interessi legali ma quelli, ben più onerosi, previsti, attualmente, dall'art. 6 del DM 21 maggio 2009 (al tasso del **3,5%**

annuo).

Si ricorda, poi, che la nuova formulazione dell'art. 8 del DLgs. 218/97, inoltre, non opera con riferimento alle adesioni e alle acquiescenze già perfezionate al 22 ottobre 2015 (art. 15 comma 3 del DLgs. 159/2015).

Ancora, la nuova misura del tasso legale rileva per il calcolo degli **interessi**, non determinati per iscritto, in relazione:

- ai capitali dati a mutuo (art. 45 comma 2 del TUIR);
- agli interessi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa (art. 89 comma 5 del TUIR).

La riduzione, invece, **non** ha rilevanza per la rateizzazione dell'imposta **sostitutiva** dovuta per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 5 e 7 della L. 448/2001 (Finanziaria 2002) e successive modifiche e integrazioni. In tal caso gli interessi dovuti per la rateizzazione rimangono fermi al **3%**, perché tale misura non è collegata al tasso legale.

Lato **indirette**, un successivo decreto adeguerà al nuovo tasso i **coefficienti** per determinare il valore, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, di successione e donazione: delle rendite perpetue o a tempo indeterminato; delle rendite o pensioni a tempo determinato; delle rendite e delle pensioni vitalizie; dei diritti di usufrutto a vita.

Come anticipato, la nuova riduzione del tasso di interesse legale ha effetto anche sulle **sanzioni civili** previste per l'omesso o ritardato versamento di **contributi** previdenziali e assistenziali, ai sensi dell'art. 116 della L. 388/2000 (Finanziaria 2001).

Infatti, con omesso o ritardato versamento di contributi, le sanzioni civili possono essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale in caso di:

- **oggettive incertezze** dovute a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o determinazioni amministrative sull'esistenza dell'obbligo contributivo;
- **fatto doloso di terzi**, denunciato all'autorità giudiziaria;
- crisi, riconversione o ristrutturazione aziendale di particolare rilevanza sociale ed economica in relazione alla situazione occupazionale locale ed alla situazione produttiva del settore;
- aziende agricole colpite da eventi eccezionali;
- aziende sottoposte a procedure concorsuali;
- enti non economici e di enti, fondazioni e associazioni non aventi fini di lucro.

Con la visura camerale dell'emittente la fattura generica è deducibile

Per la Provinciale di Roma, non rileva l'omessa dichiarazione da parte dell'emittente

/ Alessandro BORGOGGIO

Gli importi afferenti ad una fattura recante una descrizione generica sono **comunque deducibili** se l'emittente risulta iscritto al Registro delle imprese, potendosi da ciò ragionevolmente desumere la sussistenza e l'inerenza del rapporto commerciale sotteso alla fattura, e non rilevando la mancata presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di tale emittente. È quanto stabilito dalla C.T. Prov. di Roma, con la sentenza n. 2553/4/15.

La Cassazione ha spesso ribadito che la fattura è, di regola (salva l'ipotesi di contabilità inattendibile), documento idoneo a rappresentare un **costo dell'impresa**, purché sia redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21 del DPR 633/72, tra i quali l'indicazione dell'oggetto e del corrispettivo dell'operazione. Normalmente, pertanto, una regolare fattura, lasciando presumere la verità di quanto in essa rappresentato, costituisce titolo per il contribuente ai fini della deduzione del costo indicato; a fronte dell'esibizione di una tale fattura, spetta all'Ufficio dimostrare (anche attraverso presunzioni semplici) il difetto delle condizioni per la detta deduzione (*ex pluris*, Cass. nn. 23065/2015 e 14704/2014).

Va da sé che il principio testé riportato non vale per la **fattura irregolare**, ovvero per il documento che non presenta tutti i requisiti previsti dalla normativa poc'anzi richiamata, tra cui l'indicazione della "natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione". Ciò accade, tipicamente, quando la descrizione della fattura è generica o vaga, non consentendo neppure di individuare puntualmente quale sia l'operazione sottesa.

La Cassazione ha così negato la deducibilità, per carenza del requisito di inerENZA di cui all'art. 109 comma 5 del TUIR, dei costi relativi a fatture caratterizzate da genericità della descrizione della prestazione, indicata con la dicitura "con la presente vi rimettiamo fattura per consulenza tecnico-commerciale relativa al mese ..." (Cass. n. 21184/2014).

Di recente, la sentenza della Cassazione n. 7214/2015 ha di nuovo **negato la deducibilità** dei costi afferenti a fatture caratterizzate da genericità, ancorché supportate da un contratto, ritenuto anch'esso contraddistinto da indeterminatezza, tanto che il Fisco era impossibilitato a verificare natura, quantità e congruenza del corrispettivo dei servizi prestati. Del resto, la Guardia di Finanza, con la circolare n. 1/2008, ha stabilito che, in sede di controllo, gli agenti verificatori non possono limitarsi a verificare la semplice annotazione nella contabilità di fatture riportanti la generica indicazione dell'oggetto della prestazione ricevuta, in quanto tale dato

non è sufficiente a provare l'inerENZA del costo all'attività dell'impresa. A tal fine, è ulteriormente necessaria l'esistenza di un documento che attesti la **ragione giuridica** dell'operazione per la quale è stata emessa la fattura.

In sostanza, si potrebbe concludere che la genericità della fattura costituisce un elemento presuntivo a favore del Fisco, che, sulla base di ciò, può disconoscere la deduzione del relativo costo, ponendo **a carico del contribuente** l'onere di dimostrare, mediante l'ostensione di ulteriore materiale documentale probatorio, la sussistenza del titolo giustificativo dell'operazione oggetto di fatturazione, alla luce del principio di inerENZA già sopra menzionato.

Con la pronuncia di merito in commento, i giudici romani hanno accolto la prova presuntiva fornita dal contribuente circa la sussistenza e l'inerENZA del rapporto commerciale sotteso alla "generica" fattura contestata, ovvero l'iscrizione al Registro delle imprese del soggetto che aveva emesso la fattura, emittente che, peraltro, non aveva presentato alcuna dichiarazione dei redditi e col quale neppure era stato sottoscritto un contratto.

Se è ben vero che un contratto scritto non sempre è necessario e, come nel caso di specie, quando trattasi di rapporti occasionali, non di frequente viene predisposto, è tuttavia opportuno evidenziare che la **prassi** di munirsi di tali contratti è certamente **opportuna**, tanto più ai fini fiscali, e soprattutto quando le operazioni commerciali, così come in questo caso, consistano in prestazioni di servizi ed, in particolare, in provvigioni per mediazioni. I contratti, infatti, possono fornire un buon supporto documentale probatorio (specie se aventi data certa) per la deducibilità dei costi.

Riguardo, infine, alla decisione per cui sarebbe sufficiente l'iscrizione alla Camera di commercio da parte dell'emittente la fattura, unitamente al pagamento della stessa, per integrare il requisito di certezza ed inerENZA del relativo costo, tanto da consentirne la deducibilità, è opportuno evidenziare che tale motivazione potrebbe essere **non conforme** ai principi sanciti dalla Suprema Corte e sopra evidenziati, tanto più che i giudici di merito non argomentano per quale ragione tale iscrizione sia idonea a far presumere l'esistenza e l'inerENZA del rapporto commerciale sotteso al documento di spesa, quando è noto che le fatture ed i pagamenti e gli altri elementi formali delle operazioni commerciali sono sempre presenti in caso – ad esempio – di operazioni inesistenti (*ex pluris*, Cass. n. 10793/2015, in cui si fa proprio riferimento all'irrelevanza di elementi formali, quali le visure camerali che attestino l'esistenza del soggetto emittente).

Operazioni dei gruppi multinazionali disvelate all'Agenzia delle Entrate

La legge di stabilità introduce il Country by country reporting, con l'obiettivo di contrastare i fenomeni di erosione della base imponibile

/ Gianluca ODETTO

Per effetto degli emendamenti approvati alla Commissione Bilancio della Camera dei Deputati nel corso dell'iter della legge di stabilità 2016, il legislatore intende introdurre specifici **obblighi di rendicontazione** per i gruppi multinazionali di grandi dimensioni, con fatturato almeno pari a 750 milioni di euro.

Si dà, quindi, attuazione alle direttive impartite dall'OCSE al fine di **contenere** i fenomeni di erosione della **base imponibile** derivanti dall'attività dei gruppi multinazionali (in special modo attraverso le manovre sui prezzi di trasferimento), introducendo appositi obblighi di reportistica a carico dei suddetti gruppi. I dati verranno inviati all'Agenzia delle Entrate e da questa scambiati con le altre Amministrazioni fiscali, che verranno quindi a conoscenza delle attività effettuate a livello di gruppo e dei rapporti intercorrenti tra le diverse società che ne fanno parte.

La prassi OCSE di riferimento è, in particolare, il Rapporto conclusivo sulla *Action 13* del progetto *Base Erosion and Profit Shifting*, denominata "*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*".

In base alla norma proposta, sono tenuti all'invio dei dati all'Agenzia delle Entrate, in prima battuta, le società controllanti del gruppo residenti in Italia ai sensi dell'art. 73 del TUIR che hanno obbligo di **redazione del bilancio consolidato**, se il gruppo ha un fatturato consolidato nel periodo d'imposta precedente di almeno 750 milioni di euro e se le società non sono, a loro volta, controllate da altre società o enti.

Gli stessi obblighi ricadono, tuttavia, anche in capo alle **società controllate** residenti in Italia, se la controllante è residente in uno Stato:

- che non ha ancora introdotto per le proprie controllanti l'obbligo di rendicontazione in esame;
- che non ha con l'Italia un accordo per lo scambio delle suddette rendicontazioni;
- che è inadempiente agli obblighi di scambio di dati.

Quanto all'**oggetto della rendicontazione**, la norma proposta prevede che essa abbia ad oggetto l'ammontare dei ricavi

vi e degli utili lordi, le imposte pagate e maturate, nonché altri elementi indicatori di attività economica effettiva.

In questo senso, è presumibile che le future disposizioni attuative non si discosteranno molto da quanto previsto nell'Allegato III alla richiamata *Action 13*. L'Allegato prevede un apposito *template* per questa rendicontazione (c.d. "*Country-by-Country Reporting*"), costituito da tre tabelle. Nella prima (*Table 1*), la **capogruppo** evidenzia, per ciascun Stato dove viene svolta l'attività attraverso controllate o stabili organizzazioni:

- i redditi derivanti da operazioni tra le società del gruppo e i redditi derivanti da transazioni con parti terze;
- gli utili e le perdite ante imposte;
- le imposte pagate nell'esercizio e quelle di competenza dello stesso;
- il capitale sociale e le riserve;
- il numero di dipendenti (alla fine dell'anno, o la media annuale);
- il valore di libro delle attività materiali.

Per le stabili organizzazioni, in particolare, va considerata la **giurisdizione fiscale** dello Stato in cui esse sono localizzate, e non quella della casa madre.

Nella seconda tabella (*Table 2*) si dettagliano, sempre distinte a livello di giurisdizione fiscale, le società o S.O. del gruppo (con evidenza dei casi nei quali la residenza fiscale non è nello Stato di costituzione), nonché la **principale attività svolta** da ciascuna di tali società o S.O..

Segue poi una terza tabella (*Table 3*), dove si commentano in forma discorsiva le **informazioni necessarie** a comprendere meglio i dati forniti in forma tabellare.

Le disposizioni di attuazione dei suddetti obblighi verranno stabilite da un apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze.

Quanto al regime sanzionatorio per gli inadempimenti, in caso di **omessa presentazione** della rendicontazione o di invio di dati incompleti o non veritieri si rende applicabile una sanzione amministrativa da 10.000 euro a 50.000 euro.

Bonus del 65% anche per i sistemi di controllo a distanza

Detrazione estesa ai dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento e/o produzione di acqua calda e/o climatizzazione

/ Arianna ZENI

Con un emendamento al Ddl. di stabilità 2016 approvato dalla Commissione Bilancio della Camera, la detrazione IRPEF/IRES del **65%** prevista per gli interventi volti alla riqualificazione degli edifici viene estesa alle “spese sostenute, anche per l’acquisto, l’installazione e la messa in opera di **dispositivi multimediali** per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento e/o produzione di acqua calda e/o climatizzazione delle unità abitative, che garantiscono un funzionamento efficiente degli impianti, nonché dotati di specifiche caratteristiche”. Per conoscere quali caratteristiche debbano avere i dispositivi multimediali si dovranno attendere futuri chiarimenti ufficiali.

La detrazione in questione, si ricorda, è stata introdotta dall’art. 1 commi 344-349 della L. n. 296/2006 (Finanziaria 2007) in relazione alle spese sostenute nell’anno 2007 e a talune tipologie di interventi volti alla riqualificazione energetica degli edifici esistenti e originariamente l’aliquota era fissata al 55%.

A seguito di successivi provvedimenti normativi la detrazione è stata elevata al 65% e da ultimo è prorogata alle spese sostenute fino al **31 dicembre 2016** dal Ddl. in commento.

Oltre ai più noti agli interventi definiti dai citati commi 344-347, riguardanti la riduzione del fabbisogno di energia per il riscaldamento dell’intero edificio, le strutture opache verticali, le strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), le finestre comprensive di infissi, l’installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda e la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione, l’art. 1 comma 47 lett. a) della L. n. 190/2014 (legge di stabilità 2015) ha esteso l’agevolazione, nella misura del 65%, alle spese documentate e rimaste a carico del contribuente per l’acquisto e la posa in opera delle **schermature solari** di cui all’allegato M al DLgs. 29 dicembre 2006 n. 311.

Anche per quest’ultima tipologia di interventi la legge di stabilità 2016 ha previsto la proroga per le spese sostenute fino al **31 dicembre 2016**.

Possono beneficiare, altresì, della detrazione IRPEF/IRES al 65% (con un limite massimo della detrazione pari a 30.000 euro):

- gli interventi per l’acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di

calore alimentati da **biomasse** combustibili, sostenute dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2016;

- gli interventi di sostituzione di impianti di riscaldamento con **pompe di calore** ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia;

- la sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria.

La detrazione in questione si applica, nella misura del 65%, anche alle spese documentate e rimaste a carico del contribuente:

- per gli interventi relativi a parti comuni degli edifici **condominiali** di cui agli artt. 1117 e 1117-bis c.c. ;

- oppure gli interventi che interessino tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio (es. rifacimento centrale termica con installazione caldaia a condensazione, coibentazione tetto o cappotti in facciate, ecc.);

- sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2016 (anche per questa tipologia di interventi la legge di stabilità 2016 ha previsto la proroga per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2016).

Possibile cedere la detrazione agli esecutori dei lavori

A tal proposito il Ddl. di stabilità 2016 introduce la possibilità, per i soggetti che si trovano nella “no tax area” (pensionati, dipendenti e autonomi che non devono scontare IRPEF), di **cedere** la detrazione fiscale loro spettante per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali ai **fornitori** che hanno effettuato i lavori. Le modalità per il trasferimento saranno definite con un successivo provvedimento dell’Agenzia delle Entrate.

In aggiunta, con un altro emendamento viene introdotta una **detrazione dall’IRPEF del 50%** dell’importo corrisposto per il pagamento dell’**IVA**:

- per l’acquisto effettuato entro il 31 dicembre 2016,
- di unità immobiliari a destinazione residenziale di classe energetica A o B,
- cedute dalle imprese costruttrici.

Tale detrazione è pari al 50% dell’imposta dovuta sul corrispettivo d’acquisto ed è ripartita in 10 quote annuali.

Non esclusa la rilevanza penale delle false valutazioni in bilancio

In una informazione provvisoria la Cassazione muta la sua prospettiva; i lavori preparatori della L. 69/2015 fanno luce sull'interpretazione del tema

/ Luca PIOVANO

Con l'entrata in vigore della nuova formulazione degli artt. 2621 e 2622 c.c. ad opera della L. 69/2015, ci si è interrogati in merito al significato del termine "**fatti materiali rilevanti**", per comprendere se le false valutazioni in bilancio potessero avere una rilevanza penale o meno.

Larga parte della dottrina si è orientata **verso l'irrilevanza penale** delle valutazioni estimative e la Cassazione (n. 33774/2015), muovendo dal confronto fra vecchio e nuovo testo dell'art. 2621 c.c., ha ritenuto che a seguito dell'eliminazione dell'inciso "ancorché oggetto di valutazioni" i segmenti di bancarotta riconducibili ai falsi in bilancio derivanti da valutazioni non debbano più essere ricompresi nella fattispecie.

Il tema, in realtà, era già stato ampiamente dibattuto in sede parlamentare, ove si è giunti a **conclusioni diametralmente opposte** a quelle sostenute fino ad ora. Può essere, dunque, opportuno ripercorrere parte dell'iter parlamentare che ha portato all'approvazione del nuovo testo dell'art. 2621 c.c.

In particolare, nel resoconto stenografico dell'audizione del 6 maggio 2015 in Commissione Giustizia della Camera del Coordinatore del Dipartimento di diritto penale dell'economia, affari civili societari e reati fallimentari presso la Procura di Milano, Francesco **Greco** viene posto l'accento su "l'unico punto veramente critico" della proposta di legge sulle false comunicazioni sociali, rappresentato dalla formula "fatti materialmente rilevanti".

Segue una completa analisi dell'**excursus normativo** relativo al falso in bilancio, al termine del quale Greco afferma che "nel bilancio non vengono esposti fatti, ma vengono esposte grandezze rappresentative della realtà sottostante secondo determinati criteri, i cosiddetti principi contabili". Inoltre, "l'idea di contrapporre questo (il fatto materiale rilevante) alle valutazioni è un'idea che, sicuramente, non passerà in giurisprudenza".

Proseguendo la disamina del problema, l'intervento citato conclude affermando che "sarebbe veramente singolare che si decidesse di riaprire la porta principale al falso in bilancio e di escludere le valutazioni. Il 99% delle poste del falso in bilancio sono valutazioni". Si suggerisce che "se si ritiene che i fatti materiali rilevanti siano comprensivi anche delle valutazioni, come tutti gli studiosi in passato hanno sempre ritenuto, basta **scriverlo nella relazione**, in modo che anche l'interprete capisca che si voleva dire un'altra cosa".

Nel seguito della discussione i deputati intervenuti si dichiarano sostanzialmente concordi con quanto affermato da Gre-

co e il relatore di maggioranza, David **Ermini**, dichiara di credere che "nelle relazioni le modifiche che vi venivano proposte dal dottor Greco sulla via interpretativa possano essere tranquillamente fatte", non potendo invece intervenire sul testo della norma in quanto è necessario che il provvedimento diventi legge in modo molto rapido.

In sede di discussione sulle linee generali della proposta di legge sul falso in bilancio si legge infatti chiaramente che, come già accennato, "il dottor Greco ha concentrato l'attenzione sull'unico punto che potrebbe essere considerato veramente critico, rappresentato dalla formula «fatti materiali rilevanti» introdotta con il disegno di legge".

A questo proposito Ermini scrive testualmente: "il concetto di fatto non è nuovo al sistema. A questo proposito è stato ricordato che il termine materiale è stato mutuato dall'inglese («material fact»). In inglese «material» significa rilevante. La nozione di «fatto materiale rilevante» non si contrappone a quella di «fatto immateriale». D'altro canto, la semplice lettura delle disposizioni del codice civile, dagli articoli 2423 e seguenti, che fissano i **parametri fondamentali** per la redazione del bilancio, dello stato patrimoniale e del conto economico, chiarisce che tutte le voci e le poste importano la traduzione, in grandezze convenzionali, di elementi necessariamente fattuali".

Dalla lettura di tali interventi, non parrebbero quindi esserci dubbi in merito all'interpretazione del legislatore circa la **rilevanza penale** delle valutazioni. La Cassazione è peraltro recentemente tornata sull'argomento mutando prospettiva: "il riferimento ai fatti materiali quali possibili oggetti di una falsa rappresentazione della realtà **non vale ad escludere** la rilevanza penale degli enunciati valutativi, che sono anch'essi predicabili di falsità quando violino criteri di valutazione predeterminati o esibiti in una comunicazione sociale" (informazione provvisoria n. 13/2015 relativa all'udienza pubblica del 12 novembre 2015).

Per quanto riguarda la possibile responsabilità degli enti ex DLgs. 231/2001, è quindi suggeribile predisporre l'aggiornamento del modello organizzativo ponendo adeguati presidi anche con riferimento alle **valutazioni di bilancio**. Considerato, infatti, che il giudizio in merito all'adeguatezza di tale modello viene effettuata *ex post*, seppur in attesa della pubblicazione della motivazioni della nuova pronuncia della Cassazione, non si può già oggi non tenere conto dell'interpretazione autentica fornita al riguardo dal legislatore in sede di approvazione del provvedimento.

Niente cumulo di sanzioni penali e amministrative per l'IVA omessa

Il Tribunale di Terni dichiara il “non doversi procedere” nel caso in cui sia già stata comminata una sanzione amministrativa

/ Maria Francesca ARTUSI

Il principio del *ne bis in idem* costituisce ormai un **diritto fondamentale** e comune ad ogni cittadino europeo. Così si esprime il Tribunale di Terni in una sentenza del 1° settembre 2015, tornando ad affrontare la tematica del possibile cumulo di sanzioni amministrative e penali nel caso di mancato pagamento dell'IVA.

D'altra parte, sempre in ordine all'**omissione di IVA**, il Tribunale di Bergamo (con una pronuncia del 16 settembre 2015) ha, invece, optato per il rinvio degli atti alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267 del TFUE, affinché chiarisca se la previsione dell'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione europea – come interpretata alla luce della giurisprudenza CEDU – osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto per cui il medesimo soggetto abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile (si veda “Omesso versamento IVA al vaglio della Corte di Giustizia” del 29 settembre 2015).

Effettivamente, il problema rappresentato dalla convivenza del **doppio binario sanzionatorio** – con particolare riguardo alla materia di omesso versamento di imposte – appare ormai oggetto di plurime questioni, tutte volte a dubitare della sua compatibilità con il sistema europeo. L'ormai noto art. 4 prot. 7 della Convenzione EDU stabilisce, infatti, che: “Nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un'infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato”.

E proprio nel caso di **sommatoria di sanzioni** penali e amministrative/disciplinari, la giurisprudenza sovranazionale (CEDU e Corte di Giustizia Ue) ha stabilito dei criteri con cui valutare la natura della sanzione e la “medesimezza” del fatto contestato. Di tali criteri fa applicazione il Tribunale di Terni, che – dopo aver accertato che l'imputato era già stato sanzionato in via definitiva in forza dell'art. 13 del DLgs. 471/1997 – rileva come il soggetto fosse il medesimo in entrambi i procedimenti; il fatto illecito fosse in sostanza lo stesso (omesso versamento di IVA); le sanzioni amministrative fossero da qualificarsi come “penali” ai sensi dei principi enunciati dalla giurisprudenza CEDU (si tratta,

infatti, di una sanzione pari al 30% sulla somma dovuta a titolo di IVA).

Nel caso portato all'attenzione del giudice di merito era, infatti, emerso il mancato pagamento dell'IVA da parte di una società a responsabilità limitata per un ammontare di circa 530.000 euro (in riferimento a **pluriennali periodi di imposta**). Peculiare situazione della sentenza in oggetto attiene al fatto che, di per sé, le risultanze probatorie (crisi finanziaria, pagamento del debito tributario...) portavano già ad escludere l'elemento soggettivo doloso dell'imputato. Tuttavia, il Tribunale si sofferma in particolare sull'elemento oggettivo del reato e, in relazione a questo, chiama in causa la sentenza *Grande Stevens* (CEDU 4 marzo 2014). In applicazione del principio del *ne bis in idem*, dunque, viene riconosciuta natura materialmente penale alle sanzioni tributarie di cui all'art. 13 del DLgs. 471/1997, nonché l'identità del fatto colpito da tale previsione tributaria e da quella incriminatrice di cui all'art. 10-ter del DLgs. 74/2000.

Criticata l'interpretazione restrittiva della Cassazione

Viene, invece, **criticata l'interpretazione restrittiva** della Corte di Cassazione con riferimento al rapporto tra sanzioni amministrative e sanzioni penali in ambito tributario, con cui, tra l'altro, si svuota di contenuto la disposizione dell'art. 19 del DLgs. 74/2000 (principio di specialità). Diversamente da altri giudici, che hanno ritenuto più opportuno rimettere la problematica alla Corte costituzionale o alla Corte europea, il Tribunale di Terni afferma l'efficacia diretta delle decisioni CEDU (in tal senso, anche il Tribunale di Asti con sentenza del 7 maggio 2015).

Seguendo questa prospettiva, nel caso in cui sia stata applicata una **sanzione amministrativa definitiva** per il mancato pagamento dell'IVA, il giudice penale dovrebbe dichiarare il “non doversi procedere”. Sempre più evidente è, dunque, il rischio che, nell'immobilità del legislatore, l'adeguamento alle istanze sovranazionali delle norme penali interne venga realizzato per via prevalentemente giurisprudenziale, mediante un profondo cambiamento dell'interpretazione e dell'applicazione di un sistema normativo che resta formalmente immutato.