

FISCALFOCUS®

Direttore Antonio Gigliotti

FISCAL DOTTRINA

La Rivista Specializzata per Professionisti

IN EVIDENZA

La Consulta non elimina i dubbi di costituzionalità in ordine alla trasparenza fiscale nelle operazioni straordinarie

a cura di Antonio Gigliotti e Luciano Sorgato

Novembre 2022

Sommario

La CONSULTA non elimina i dubbi di costituzionalità in ordine alla trasparenza fiscale nelle operazioni straordinarie	
- A cura di LUCIANO SORGATO E ANTONIO GIGLIOTTI	1
L'indeducibilità fiscale dei costi accessori alla cessione delle partecipazioni ed il regime fiscale della PEX: una coesistenza di regole fiscali causalmente antitetiche	
- A cura di MATTIA GIGLIOTTI:.....	9
L'agevolazione IMU per i coniugi che risiedono separatamente dopo la pronuncia della Corte Costituzionale	
- A cura di FRANCESCO PAOLO FABBRI.....	16
Le nuove regole di ripartizione dell'onere probatorio alla prova delle presunzioni	
- A cura di PAOLO IACCARINO	27
I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE: ASPETTI CIVILISTICI E FISCALI	
- A cura di GIOVANNI RICCIO.....	34
LA NOTIFICA DI ATTI IMPOSITIVI RILEVANTI AI FINI DELL'ARTICOLO 48 BIS DEL DPR 602/73	
- A cura di GIUSEPPE AVANZATO.....	43

Antonio Gigliotti - Direttore

Direttore e autore della collana di aggiornamento professionale “Fiscal-Focus”

Dottore Commercialista dello Studio “Gigliotti & Partners”, revisore contabile, pubblicista, specializzato in materia tributaria, autore di diverse pubblicazioni in materia fiscale.

Esperto fiscale in materia tributaria in diversi programmi Radio/Tv: Rai 1, Rai 2. Rai 3, Mediaset e Sky

Luciano Sorgato – Coordinatore Scientifico

Dott. Commercialista e Consulente del Lavoro in Padova. E' stato Docente per Master di diritto tributario; ha partecipato al Centro studi Nazionale dei Consulenti del Lavoro durante il mandato conferito al Dott. A. Casotti. E' stato convegnista per conto di varie Organizzazioni Sindacali e convegnistiche ed è pubblicista con numerose pubblicazioni.

Hanno collaborato:

Antonio Gigliotti

Mattia Gigliotti

Giuseppe Avanzato

Francesco Paolo Fabbri

Giovanni Riccio

Paolo Iaccarino

LA CONSULTA NON ELIMINA I DUBBI DI COSTITUZIONALITÀ IN ORDINE ALLA TRASPARENZA FISCALE NELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE

La Corte Costituzionale con la sentenza 201/2020 ha ritenuto infondati tutti i dubbi di costituzionalità sollevati in ordine al principio della trasparenza nell'imposizione delle società di persone, fondando il suo scrutinio di legittimità sui pregnanti poteri di controllo e di vigilanza (artt. 2261 e 2320 c.c.) riservati ad ogni socio nel modello ordinamentale delle società di persone. A tali norme indicate dalla Consulta, si ritiene necessario aggiungere nell'indagine anche l'art. 2262 c.c. che riserva ad ogni singolo socio il diritto di percepire gli utili di propria spettanza dopo l'approvazione del rendiconto sociale. L'esame di legittimità della Consulta, tuttavia, non appare di pieno supporto in ordine alla trasparenza fiscale nelle operazioni straordinarie di riorganizzazione societaria (trasformazioni, fusioni) come si cercherà di rappresentare nel presente contributo.

di Luciano Sorgato e Antonio Gigliotti

Premessa

Nonostante la Corte Costituzionale con la sentenza 201/2020 abbia riconosciuto la legittimità costituzionale del principio della trasparenza nell'imposizione del reddito delle società di persone (art. 5 TUIR), le precisazioni della Consulta appaiono costituire un solido supporto solo nel caso di utili temporalmente raccordati con la fine dell'esercizio sociale, così come risultanti dal rendiconto dell'ordinaria gestione annuale. Gli automatismi fiscali della trasparenza che, come noto, riversano nelle sfere personali dei soci il reddito imponibile conseguito dalla società, indipendentemente dalla sua percezione, non appaiono invece pienamente compatibili con i principi costituzionali fondanti l'obbligazione tributaria, nel caso di operazioni di riorganizzazione societaria che comportano il passaggio dal regime fiscale Irpef al regime fiscale Ires. In tal caso, allo scopo di non creare una commistione tra i due regimi impositivi, il legislatore fiscale assume ad autonomo periodo d'imposta una sola frazione dell'ordinaria durata statutaria dell'esercizio sociale, disponendo la tassazione degli utili corrispondenti sulla base di un apposito conto economico. Proprio il riferimento testuale (1) ad un "apposito conto economico" rende configurabile esclusivamente come fiscale il relativo adempimento dichiarativo e liquidatorio, mentre sul piano civilistico trattasi di mera modifica statutaria che non interagendo con l'ordinaria durata dell'esercizio sociale, non influenza l'ordinaria redazione annuale del bilancio di esercizio.

Gli utili documentati in tale apposito conto economico vertono, quindi, in una condizione di esistenza puramente teorica, in quanto del tutto provvisori e neutralizzabili dalla possibile sopravvenienza di perdite nella seconda frazione dell'unitario esercizio sociale. Proprio in quanto del tutto instabili, possono non trovare conferma nel definitivo rendiconto annuale, al quale solo, però, si connette la portata dell'art. 2262 c.c. e l'individuale diritto in esso previsto nei confronti

di ogni singolo socio a percepire la quota di utili di sua spettanza. Alla tassazione per trasparenza di utili infra annuali non riescono, pertanto, a raccordarsi i presidi di conciliazione costituzionali indicati dalla Consulta, per cui in ordine ad essi i dubbi di costituzionalità non sembrano definitivamente risolti.

I fondamenti di salvaguardia costituzionale del principio della trasparenza nella imposizione delle società di persone.

In ordine alla trasparenza fiscale come strumento di governo dell'imposizione nelle società di persone, in Dottrina (2) è stato testualmente rappresentato: - "Può notarsi che nella struttura delle fattispecie impositive il dato soggettivo non acquisisce rilevanza centrale, venendo piuttosto privilegiato il dato oggettivo, la realizzazione del presupposto d'imposta. In altri termini si può sostenere che il legislatore fiscale abbia come obiettivo primario l'individuazione del presupposto inteso come accadimento storico e solo in via secondaria l'identificazione del centro di imputazione delle fattispecie giuridiche, vale a dire il soggetto cui collegare il presupposto. Ne consegue che la soggettività rilevante per il diritto tributario ha una funzione prettamente strumentale rispetto al prelievo fiscale.....Proprio il carattere strumentale della soggettività sembra accentuare la facoltà del legislatore tributario di procedere con una certa fluidità (se non con una certa disinvoltura) nella individuazione dei centri soggettivi in base a valutazioni di opportunità e di tecnica fiscale e che ben possono cambiare in relazione alle finalità specifiche dei singoli tributi."

A parere di chi scrive non appare condivisibile il pensiero di tale Dottrina nella parte in cui ritiene che il legislatore possa procedere con fluidità e disinvoltura nella individuazione del centro soggettivo, in base a meri scrutini valutativi di opportunità fiscale. Al contrario, nella dinamica

legale dell'obbligazione tributaria, l'individuazione del centro soggettivo deve avvenire nei soli confronti del "possessore" della ricchezza da tassare.

Come sottolineato da altra Dottrina (3) il possesso di redditi à "l'espressione con la quale il legislatore ha sinteticamente indicato, includendolo nella definizione del presupposto d'imposta sia dell'IRPEF (art. 1 TUIR) e sia dell'IRES (art 72, TUIR) il criterio di collegamento del reddito alla persona (fisica o giuridica) necessario per connotare quest'ultima come soggetto passivo del tributo". (4)

L'espressione "possesso del reddito" trova nella titolarità di situazioni giuridiche soggettive in ordine al reddito prodotto, la sua fondamentale prerogativa. Non è il possesso materiale della ricchezza alla base dell'individuazione del centro soggettivo, ma il dominio giuridico che il centro soggettivo è nella condizione di esercitare sul reddito, disponendone secondo unilaterali facoltà potestative. E', in altri termini, la titolarità giuridica della fonte produttiva ad individuare il soggetto passivo d'imposta. Verso la fonte produttiva il centro soggettivo deve poter interagire senza il condizionamento prevaricante di facoltà decisionali di terzi.

Già in altra sede (5) si è sottolineato come per la dottrina costituzionalista la capacità contributiva è *in primis* "idoneità soggettiva" a concorrere alla finanza sociale e tale sua peculiarità richiede, quindi, un nesso diretto con il soggetto cui, sulla base delle precise dinamiche giuridiche individuate dal legislatore, va imputata la nuova ricchezza. Il principio della personalità alla base delle imposte sui redditi, richiede il riscontro di concreti criteri di interazione tra l'elemento oggettivo del presupposto e il soggetto. Qualsiasi scoordinamento tra la "situazione base" (A. Berliri) o "l'oggetto dell'imposta" (Blumenstain) e il soggetto non può considerarsi di agevole conciliabilità costituzionale, in quanto contrario al principio di personalità della capacità contributiva.

Anche nella sentenza 201/2020 della Corte Costituzionale in esame, è dato rinvenire come il comune significato minimo di possesso, ai fini della tassabilità, debba essere individuato nella titolarità in capo al contribuente del potere di disporre giuridicamente del reddito.

Se non si riscontra, quindi, in capo ad un soggetto il dominio potestativo sul reddito non è costituzionalmente legittimo individuarlo come centro soggettivo della ricchezza tassabile. Non appare, quindi, corretto ritenere il legislatore investito della discrezionalità di considerare gli enti collettivi in modo unitario o frazionato in base alla ponderazione delle varie esigenze fiscali ed *in primis* quella di una più sicura e garantita esazione dei tributi. Se il regolamento societario non contempla meccanismi potestativi di interazione con il reddito sociale da parte di ogni singolo socio, non sottoposto, quindi, a sovrastanti dinamiche decisionali di maggioranza, alcun astratto rapporto di immedesimazione socio-società può essere usato come fondamento giustificativo della scelta legislativa di assumere direttamente il socio a centro soggettivo del reddito prodotto dalla società.

Ritenere che possano essere i soli poteri ed oneri di controllo dell'attività sociale (artt. 2261 e 2320 cod. civ.) da parte del singolo socio, o la limitata struttura sociale della società di persone a poter rappresentare i presidi costituzionali dell'individuazione del socio a centro soggettivo del reddito, allo scrivente non appare convincente. Trattasi di prerogative del tutto rinvenibili anche nelle società di capitali (ed in specie nella disciplina regolamentare della società a responsabilità limitata), che non consentono di intravedervi unilaterali poteri del socio in ordine al presupposto d'imposta costituito dal possesso del reddito. Nelle società di capitali la destinazione del reddito non dipende dalla singola decisione del socio, ma dalle più complesse dinamiche decisionali incentrate sui quorum legali a maggioranza.

In altri termini, poiché anche nelle società a responsabilità limitata, la base associativa è solitamente circoscritta ad un limitato numero di soci ed ognuno di essi (art 2476 cod. civ) (6) ha marcati poteri di controllo e di vigilanza in ordine alla conduzione del rapporto sociale, si dovrebbe poter sostenere che l'adozione della tecnica impositiva della trasparenza anche per tali società, partecipi di una discrezionalità meramente opportunistica del legislatore. Ma una tale conclusione si rivelerebbe sbagliata ed un suo chiaro indice rivelatore è dato dall'art. 4 del D.M. 23 aprile 2004 (Esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale delle società di capitali) per il quale testualmente: -“L'opzione deve essere esercitata, oltre che dalla società partecipata, anche da **TUTTI i soci** che devono comunicarla alla società partecipata mediante raccomandata con ricevuta di ritorno.”.

La norma citata richiede pertanto una piena convergenza di consensi all'adozione della trasparenza da parte di tutti soci, indipendentemente dalla rilevanza del peso contrattuale detenuto da ognuno di essi nelle decisioni sociali. E' la pretesa legislativa di tale consenso unanime a conciliare costituzionalmente nelle società di capitali l'adozione della successiva diretta imputazione del reddito sociale ai soci. Anche se nel proseguo la decisione dei soci torna ad adeguarsi agli ordinari quorum di maggioranza, il previo consenso unilaterale espresso da ogni singolo socio per l'adozione della trasparenza, consente di non ritenere compromesso il suo dominio potestativo sul reddito periodico e di assumerlo come indipendente da un suo eventuale personale dissenso alla decisione sociale di accantonarlo a riserva. Nel consenso espresso dal singolo socio all'adozione della trasparenza va, infatti, intesa insita anche la sua personale accettazione a vedersi imputato nei successivi periodi d'imposta la relativa frazione del reddito sociale “indipendentemente dalla percezione”. Nella situazione giuridica potestativa del socio, legislativamente generata dalla previsione di

unilaterali opzioni di consenso all'adozione della trasparenza fiscale, interdetta, quindi, nel caso di singole contrarietà, risiede la relazione giuridica e, quindi, il “*possesso tributario*” del reddito da parte di ognuno dei soci in ordine ai successivi redditi periodici.

Tale rappresentata dinamica d'interazione con il reddito del socio di società di capitali, corrisponde ai meccanismi di legge definiti a regime in ordine al diritto alla percezione degli utili riservato dall'artt. 2262 c.c. ad ognuno dei soci delle società personali. Testualmente l'art. 2262 dispone: - “Salvo patto contrario, ciascun socio ha diritto di percepire la sua quota di utili dopo l'approvazione del rendiconto”. Da tale norma deriva che nella società di persone il potere di percepire il reddito dell'esercizio sociale dipende solo dalla unilaterale manifestazione di volontà dei soci. Basta il dissenso anche di uno solo di loro per impedire il suo accantonamento nel compendio patrimoniale sociale.

Nel caso di un eventuale patto statutario contrario, al quale il socio ha previamente aderito, dovendo seguire il patto contrario l'ordinaria regola adesiva dell'unanimità dei consensi, il successivo reddito periodico potrà anche ricevere destinazioni diverse, senza, però, che possa dirsi compromessa la relazione giuridica con il medesimo da parte di ogni singolo socio.

L'anticipata manifestazione di volontà sugli utili, espressa attraverso la decisione unanime del patto contrario, rappresenta l'esercizio potestativo del socio sul reddito ed espressione di quel “*possesso tributario*” individuato dalla Corte come necessario nella previsione legislativa di qualsiasi dinamica impositiva. Se il socio intende percepire la sua quota di reddito, l'art 2262 c.c. interdice qualsiasi ostruzione a tale suo diritto, per cui se non lo incassa è perché il socio ha consentito che il reddito non gli venga distribuito o in base al pregresso patto contrario o perché vi acconsente in occasione della singola approvazione del rendiconto. Per tali fondamentali ragioni la trasparenza nelle società di persone non è

contraria ad alcun principio di rango costituzionale. La Corte Costituzionale nella sentenza n. 201/2020 si sofferma essenzialmente sui poteri di controllo e di vigilanza dei soci delle società di persone, ma, come anche sottolineato in Dottrina (7) è essenzialmente la situazione giuridica attiva sugli utili riservata ad ogni singolo socio (presumibilmente intesa dalla Corte Costituzionale come corollario scontato nella sua ricostruzione) a costituire il principale fondamento conciliativo della trasparenza fiscale con il costituzionale principio della personalità dell'obbligazione tributaria e del relativo "*possesso tributario*" di reddito che ne deve essere alla base.

Conclusivamente, l'adozione della trasparenza sia nelle società di persone e sia nelle società di capitali è costituzionalmente lecita, in quanto nel primo caso è l'ordinamento legale che, in ordine agli utili, incentra fisiologicamente il dominio potestativo relativo alla loro disponibilità su ogni singolo socio, mentre nelle società di capitali è il legislatore fiscale che con la norma secondaria citata (art.4. D.M 23 aprile 2004), crea la condizione potestativa del singolo socio sulla disponibilità degli utili, deviando dalle fisiologiche dinamiche decisionali dei soci basate su quorum a maggioranza e incentrando sul singolo socio la libera opzione di consentire o di interdire l'adozione della trasparenza fiscale. Non è questione di attribuzione o meno della personalità giuridica da parte dell'ordinamento, ma di riscontro delle situazioni giuridiche attive che consentono di ritenere incentrato nei confronti di ogni singolo socio i paradigmi del "*possesso tributario*" del reddito. Sul piano fiscale, al legislatore non può competere un'incondizionata intercambiabilità tra organizzazione sociale e soci in forza di un più o meno compenetrato rapporto di immedesimazione da valutare secondo i canoni dell'ordinamento civilistico, dal momento che l'unica variabile giuridica che conta veramente nell'individuazione del centro soggettivo di un rapporto d'imposta è la verifica del potere

d'ingerenza che esso ha nei confronti della ricchezza da tassare. Se il possesso del reddito si congiunge al solo modello organizzativo, la tassazione deve necessariamente arrestarsi nei suoi confronti. Se invece il possesso del reddito si ricongiunge anche alle sfere personali dei soci, allora sarà possibile individuare in essi il centro soggettivo su cui spostare l'obbligo impositivo. Nessuna scelta "*disinvolta*" appare lecita ed il conforto di tale conclusione deriva proprio dal fatto che con riferimento alle società di capitali, il legislatore, non supportato dalle ordinarie regole civilistiche (come invece è di supporto l'art. 2262 c.c. per le società di persone), ha dovuto prevedere la preliminare ingerenza unilaterale potestativa del singolo socio nella decisione relativa all'adozione della trasparenza fiscale.

Indagine in ordine alla legittimità costituzionale della trasparenza nelle operazioni straordinarie di mutamento dell'ordinamento legale della società.

Prima di spostare l'indagine sulla legittimità della trasparenza infra annuale nelle operazioni straordinarie si ritiene di dover evidenziare taluni importanti passaggi rinvenibili nella sentenza della Corte Costituzionale in esame

In tale sentenza è infatti dato testualmente rinvenirsi: -

"3.1.-..... Le società di persone residenti e gli enti ad esse assimilati non costituiscono un autonomo soggetto passivo d'imposta, ma sono assunti alla stregua di centri di riferimento per la determinazione del reddito, **che viene attribuito ai soci al termine dell'esercizio** e in base alle rispettive quote di partecipazione agli utili".

Ed ancora:

"3.3.- I suddetti soci, dunque, sul piano tributario, sono chiamati a contribuire alle pubbliche spese in relazione a un incremento patrimoniale realizzato per effetto dell'attività sociale, rispetto alla quale hanno un onere e un potere di controllo (artt. 2261 e 2320 del codice civile) che, da un lato, li pone giuridicamente in

grado di avere piena conoscenza dell'indicato incremento patrimoniale e, dall'altro, rende irrilevante, a questi fini, la distinzione tra soci amministratori e non amministratori.”.

Appare evidente, riunendo i due passi della sentenza, come la Corte Costituzionale connetta l'infondatezza delle eccezioni sollevate in ordine alla legittimità della trasparenza fiscale, essenzialmente ad un rapporto di immedesimazione della società (esclusivo centro di riferimento per la determinazione del reddito) con i soci, ai quali il reddito, misurato nella sua effettiva consistenza economica, viene attribuito **al termine dell'esercizio**.

A tale preciso riferimento temporale affianca l'ingerenza dei poteri di controllo tipici della società di persone (artt. 2261 e 2320 c.c.) e ai quali, come si è già sopra esposto, va aggiunto il fondamentale art. 2262 (probabilmente dato per sottinteso dalla Corte) che rimette il governo decisorio sulla destinazione degli utili al diritto potestativo di ogni singolo socio.

Se tali insegnamenti della Consulta vengono ora fatti raccordare con lo specifico caso della trasformazione infra annuale di una società di persone in una società di capitali (che potrebbe anche essere una SPA), si evidenzia come la trasparenza non solo venga fatta legislativamente interagire con un reddito infra annuale del tutto teorico (il reddito imputabile alla frazione dell'unitario esercizio sociale che si arresta con l'iscrizione della modifica statutaria al Registro delle Imprese), in quanto esso può rivelarsi del tutto inesistente **alla fine dell'esercizio** (a motivo delle perdite che possono sopravvenire nell'ulteriore appendice temporale che, dalla data di iscrizione della modifica statutaria al Registro delle Imprese, prosegue sino alla fine dell'esercizio sociale), ma, altresì, come la sopravvenuta sostituzione del modello legale della società (da società di persone a società di capitali) modifichi la piena ingerenza del personale controllo del socio e determini anche la perdita

del suo individuale diritto alla percezione della quota di utile, prima garantita dall'art 2262 c.c. . Con riferimento ad un tale frangente temporale, l'operatività della trasparenza non appare del tutto al riparo da dubbi di costituzionalità, proprio alla luce del riportato insegnamento della Corte Costituzionale (8)

A migliore comprensione di quanto sopra esposto si può ipotizzare, con riguardo alla trasformazione di una società di persone in società di capitali, che, in ordine al primo autonomo periodo d'imposta e alla coincidente prima frazione dell'esercizio sociale (che si protrae, come noto, fino all'iscrizione della modifica statutaria al registro delle imprese), venga a determinarsi un utile, sia imponibile che civilistico, di 100 (per comodità di esposizione si escludono differenze di ammontare, che nelle fattispecie concrete sono, invece, più che probabili). Nel secondo autonomo periodo d'imposta, fiscalmente in regime ires, viene invece ad emergere una perdita di 100, che si assume confermata anche sul piano civilistico (sempre per l'ipotesi di mancanza di divergenze tra imponibile fiscale e risultato civilistico). Sul piano tributario, la prima dichiarazione dei redditi documenta un utile imponibile di 100 che, in forza dei tipici meccanismi traslativi della trasparenza, viene fiscalmente imputato ai soci per la quota di spettanza di ognuno di essi. La successiva perdita, documentata nella prima dichiarazione in regime ires presentata dalla società di capitali, verrà rinviata a riporto in rispondenza delle regole di compensazione previste dall'art. 84, Tuir. Quindi ad un utile prontamente tassato in capo ai soci, segue una perdita rinviata ai periodi d'imposta successivi. L'unitario bilancio di esercizio relativo al periodo sociale della trasformazione, documenta invece un risultato a pareggio, dal momento che la mancata alterazione della sua ordinaria durata statutaria (verso la quale non interagisce la modifica statutaria della trasformazione), comporta la piena intersecazione contabile dei due frazionali

risultati d'esercizio, temporalmente corrispondenti alle due distinte dichiarazioni dei redditi. La società non ha generato alcuna nuova ricchezza e nonostante la mancanza di una qualsiasi attitudine economica che, in rispondenza al fondamentale principio della capacità contributiva, non può mancare per la copertura costituzionale dell'obbligazione tributaria, l'espedito fiscale della doppia dichiarazione dei redditi, convenzionalmente pensato per la chiusura e l'apertura (nel passaggio da società di persone a società di capitali) dei due diversi regimi tributari, genera un presupposto d'imposta del tutto mancante di fondamenti economici. Sul piano civilistico, infatti, gli artt. 2423 bis, punto 2, c.c. (principi di redazione del bilancio), e 2433, comma 2° c.c. (distribuzione degli utili d'esercizio), volutamente legiferati a tutela dell'integrità del capitale sociale, consentono solo l'indicazione di utili esclusivamente realizzati alla fine dell'esercizio (il primo) e la distribuzione di utili solo realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato (il secondo).

Nel caso inverso di emersione di una perdita di 100 relativamente al periodo d'imposta governato dalla trasparenza e di un utile di 100 nella successiva frazione fiscalmente in regime ires, ad un'imputazione ai soci pro quota della perdita, di difficile, se non persino talora improbabile compensazione da parte dei soci medesimi, in forza degli stringenti vincoli dell'art. 8 comma 3° Tuir, che ammettono, come noto, la compensazione solo da redditi d'impresa (che i soci potrebbero non conseguire più), fa seguito la tassazione ires dell'utile di 100, da parte della società di capitali.

Trattasi peraltro e all'evidenza di un regime di neutralità molto poco coerente con il chiaro intento del legislatore di voler escludere ogni ingerenza fiscale nell'operazione di trasformazione societaria. Nei casi di un utile o di una perdita provvisori (connessi alla prima frazione di esercizio) e di una perdita o da un utile della frazione residua dell'esercizio, il regime di

neutralità può venire efficacemente perseguito solo consentendo l'immediata compensazione algebrica tra i due frazionali risultati, entrambi addendi parziali di un unitario risultato economico.

Conclusioni

Nel caso di trasformazione di società di persone in società di capitali, la trasparenza fiscale opera in un contesto del tutto diverso rispetto a quello per il quale essa è stata pensata come tecnica impositiva a regime e in ordine a dinamiche di governo societario del tutto diverse da quelle che tutelano l'imprescindibile riscontro del "*possesso tributario*" del reddito tassabile da parte dei soci.

Analogo impiego anomalo della trasparenza fiscale si ha e per i medesimi motivi già sopra individuati per la trasformazione, nel caso di fusione per incorporazione di una società di persone in una società di capitali e più in generale ogni qualvolta l'operazione di riorganizzazione societaria manda ad incrocio l'ordinamento legale di una società di persone con quello di una società di capitali.

In tutti tali casi la prevaricante necessità di evitare ogni sorta di commistione tra regime Irpef e regime ires, porta il legislatore a prevedere l'obbligo di adempimenti dichiarativi e liquidatori infra annuali, in ordine ai quali la trasparenza opera al di fuori delle tutele civilistiche che consentono di ritenere imputabili ai soci autentici "redditi posseduti".

In ordine alla decisione di trasformazione di una società di persone in una società di capitali, va evidenziato come ai sensi dell'art. 2500 ter, 1° comma, c.c., il legislatore non prescrive l'unanimità dei consensi, ma unicamente una maggioranza determinata secondo la parte attribuita ad ogni socio agli utili. Tale quorum non consente, quindi, di ritenere riscontrato neppure nella decisione sociale di trasformazione, l'atto potestativo del socio alla base della perdita del diritto unilaterale alla percezione degli utili.

Note:

- (1) Art. 170, comma 2: “In caso di trasformazione di una società soggetta all’imposta di cui al titolo II in società non soggetta a tale imposta o viceversa, il reddito del periodo compreso tra l’inizio del periodo d’imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione è determinato secondo le disposizioni applicabili prima della trasformazione in base alle risultanze di un apposito conto economico”; Art 172, comma 8 Tuir: “Il reddito delle società fuse o incorporate relative al periodo compreso tra l’inizio del periodo d’imposta e la data in cui ha effetto la fusione è determinato secondo le disposizioni applicabili prima della trasformazione in base alle risultanze di un apposito conto economico”
- (2) Pietro boria, “La Consulta conferma la legittimità del principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone” in GT n.3/2021
- (3) Federico Rasi, “Definitiva assoluzione della tassazione “indipendentemente dalla percezione” nell’art. 5 Tuir? In Rass. Trib. n. 3/2021.
- (4) Si cfr G.Fransoni, “art.1 – Presupposto dell’imposta” in “Commentario breve alle leggi tributarie” di G.Falsitta, - A.Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti.
- (5) L. Sorgato, “Regime fiscale dell’assegnazione dell’azienda all’unico socio in caso di scioglimento della società” in Il Fisco n. 28/2022
- (6) Art. 2468, comma 2 c.c. “I soci che non partecipano all’amministrazione hanno diritto di avere dagli amministratori notizie sullo svolgimento degli affari sociali e di consultare, anche tramite professionisti di loro fiducia i libri sociali ed i documenti relativi all’amministrazione”.
- (7) Federico Rasi, op cit. pagg. 652 e ss

L'indeducibilità fiscale dei costi accessori alla cessione delle partecipazioni ed il regime fiscale della PEX: una coesistenza di regole fiscali causalmente antitetiche

Nonostante l'art. 87 Tuir operi letteralmente un rinvio all'art 86, per la determinazione del calcolo delle plusvalenze in regime Pex, un recepimento meramente letterale di tale criterio di computo, legislativamente pensato per le plusvalenze in regime fiscale ordinario, si porrebbe alla base di gravi distorsioni del sistema impositivo che, come noto, non ammette duplicazioni d'imposta causalmente ricongiunte ad un medesimo indice di ricchezza. Rappresentando l'azienda e la partecipazione una combinazione di beni che, anche se governati da discipline giuridiche e regole circolatorie diverse, sono espressione di un unitario valore economico, va perseguito con rigore l'obiettivo di razionalizzare sul piano esegetico il complessivo fenomeno impositivo.

di Mattia Gigliotti

Premessa

L'art. 87, comma 3, Tuir, nel disciplinare il regime di esenzione pex attraverso il rinvio ai primi 3 commi dell'art. 86, Tuir, raccorda (comma 2°) la determinazione della plusvalenza alla differenza tra il corrispettivo conseguito al netto degli oneri accessori di diretta imputazione ed il costo non ammortizzato. L'indagine meramente letterale del citato rinvio, quindi, comporterebbe come primo step di calcolo della plusvalenza, la nettizzazione delle spese causalmente occasionate dalla cessione della partecipazione in conto al corrispettivo di cessione. Saldo algebrico che verrebbe a determinare l'irrelevanza fiscale degli oneri accessori, dal momento che essi decurtano l'ammontare di una plusvalenza già esente per il 95%.

Tuttavia, si ritiene, che una fedele osservanza letterale del dato legislativo porti ad una così grave distorsione dei principi che presidono la configurazione costituzionale dell'obbligazione tributaria e ad una così manifesta serie di incongruenze rispetto allo scopo legislativamente perseguito con il regime fiscale della pex, che possa ritenersi giustificata una parziale deviazione letterale del riportato rinvio a maggior supporto della *ratio* dell'istituto.

Si devono infatti considerare nella ricostruzione sistematica dell'istituto due questioni che si reputano fondamentali in ordine al regime fiscale da riservare alle spese in scrutinio:

- 1) le modifiche normative ((art. 1, comma 33, L. n. 244/2007) nel tempo sopravvenute che hanno ridotto al 95% l'entità dell'esenzione, raccordando causalmente alla tassazione del 5% un modulo di computo forfettario di qualsiasi costo che prospetti un nesso causale sia diretto che indiretto con la partecipazione soggetta al governo fiscale della pex e che interdice la legittima coesistenza di un regime di indeducibilità analitica di una

qualsiasi spesa causalmente interattiva con le medesime partecipazioni, dal momento che tale regime di indeducibilità analitica duplicherebbe il computo forfettario dell'ineducibilità dei medesimi costi. (1)

- 2) L'impossibilità di perseguire con preciso rigore l'obiettivo legislativo di tassare una sola volta l'unitario indice di ricchezza rappresentato dalla combinazione dei beni di primo (l'azienda) e di secondo grado (la partecipazione). L'azienda e la partecipazione, infatti, anche se governati da regimi giuridici e regole circolatorie diverse, interagiscono tra essi in quanto espressione di un unitario valore economico, per cui una loro autonoma tassazione si porrebbe alla base di una evidente, quanto anti-giuridica duplicazione d'imposta della stessa ricchezza.

Indagine dei fondamenti causali sottesi al regime fiscale della pex

La disamina dei fondamenti causali dello speciale regime pex non può prescindere: dalla ricostruzione sistematica dell'istituto.

In ordine a tale profilo di indagine, il fondamento giustificativo dell'introduzione del regime della pex va connesso, come noto, all'obiettivo legislativo di spostare la tassazione dai soci alle società che producono il reddito. Il coordinamento della tassazione tra i due livelli è avvenuto sterilizzando la tassazione in capo ai soci dei flussi di reddito derivanti dalle partecipazioni (dividendi, svalutazione delle partecipazioni e capital gain), in modo da evitare la duplicazione con le manifestazioni d'imposta incentrate sulla società che consegue il reddito. Con il regime della pex si è, quindi, perseguita la simmetria impositiva costituita dall'irrelevanza della tassazione in capo al socio che possiede la partecipazione e cioè il cd bene di secondo grado

e la tassazione in capo alla società che, invece, possiede l'azienda e cioè il cd bene di primo grado.

Un' autonoma tassazione sia della partecipazione e sia dell'azienda, costituendo tali beni, come già evidenziato in premessa, l' espressione di un unitario valore economico, si porrebbe alla base di una evidente, quanto vietata duplicazione d'imposta della stessa ricchezza.

L' irrilevanza fiscale dei vari capital gain non dev'essere, quindi, intesa alla stregua di un'agevolazione fiscale, ma finalizzata ad evitare all'origine fenomeni di doppia imposizione. Come noto i fondamenti causali di tali capital gain, raccordati con il possesso, la liquidazione ed il trasferimento delle partecipazioni, trovano la loro origine 1) nelle riserve di utili già tassate presso la partecipata, 2) nelle prospettive di utili futuri che verranno a manifestazione economica in esercizi successivi e 3) nelle plusvalenze latenti che si stratificano sui beni dell'azienda e che diverranno utili da tassare al momento del loro realizzo.

In ordine allo scrutinio fiscale del regime pex è assolutamente necessario considerare la netta separazione tra il paradigma di un'agevolazione fiscale e le prerogative di uno strumento di perequazione impositiva, legislativamente pensato per razionalizzare il complessivo fenomeno impositivo connesso ad un unitario indice di ricchezza, al fine di vietare duplicazioni di manifestazione d'imposta interdette dall' art 163 Tuir.

Lo scopo di un'agevolazione fiscale ed uno strumento di mero coordinamento impositivo, prospettano relazioni d'interazione con l'obbligazione tributaria del tutto diversi.

Un'agevolazione fiscale mitiga la tassazione del presupposto d'imposta, rappresentato dall'indice di ricchezza legislativamente individuato, allo scopo di stimolare il perseguimento, in forma compensativa, di alternativi bisogni e tutele sociali, pur esse di rango costituzionale. Il minor carico impositivo rispetto a quello ordinario viene compensato dalla cooperazione del contribuente

nel perseguimento di scopi sociali che partecipano delle incombenze istituzionali dello Stato (incremento dell'occupazione, tutela dell'ambiente, salvaguardia del patrimonio storico-artistico, sussidio finanziario allo sport dilettantistico.....). In mancanza di tale scambio permutativo di rilevanza costituzionale, l'agevolazione fiscale non si coniugherebbe con il principio della capacità contributiva e con gli ineludibili correlati principi costituzionali della solidarietà e della uguaglianza (artt. 2 e 3 Cost).

Nel caso, invece, di strumenti di razionalizzazione e coordinamento dei fenomeni impositivi, essi partecipano in modo endogeno e con nesso diretto alle dinamiche dell' obbligazione tributaria, con l'obiettivo di renderla pienamente conforme ad un assetto costituzionalmente presidiato.

Le funzioni dell'agevolazione fiscale e dello strumento di tecnica strutturale dell'obbligo impositivo sono quindi radicalmente diverse ed in alcun modo causalmente interscambiabili. Mentre un'agevolazione fiscale è rimessa ad opzioni di scelta del legislatore, nel caso dei regimi fiscali di coordinamento impositivo (come proprio nel caso del regime della pex), la necessità di evitare all'origine fenomeni di doppia imposizione, non rimette al legislatore alcuna discrezionalità, nel senso che vi è l'obbligo di individuare dinamiche regolamentari volte a non incidere fiscalmente due volte la medesima ricchezza.

A tale specifico proposito si sottolinea come per autorevole Dottrina (2) l'art. 163 Tuir ed il divieto della doppia imposizione in esso presidiato non si configura alla stregua di un principio generale di governo dei vari tipi di reddito, ma come vincolante **"norma di orientamento costituzionale"**, mai eludibile nella conformazione strutturale dell' obbligazione tributaria.

Non trattasi di un principio di diritto tributario genericamente ricordato con la fase attuativa del tributo, ma piuttosto di un presidio che con nesso diretto partecipa della conformazione, legislativamente indisponibile, dell'obbligazione

tributaria. Sotteso a tale divieto vi è infatti la fondamentale necessità di evitare che la ricchezza sottesa ad un qualsiasi fatto economico non abbia da essere interamente commutata in prestazione erariale, impedendo che al ciclo imprenditoriale privato che l'ha generata, residui quella parte di essa che gli consente di reiterarsi e consolidarsi. . In altri termini, il doppio prelievo trasformerebbe tendenzialmente la ricchezza privata in totale ricchezza pubblica, in spregio ai principi costituzionali che tutelano e stimolano l'iniziativa privata (art.41 Cost.).

Incoerenza sistematica dell'inededucibilità fiscale delle spese accessorie con i fondamenti causali del regime Pex

Alla luce di quanto sopra esposto non può, quindi, già non apparire almeno problematica la compatibilità dell'inededucibilità di quel novero di costi (spese di consulenza, *due diligence*, spese legali e notarili) che anche se occasionati da vicende di trasferimento delle partecipazioni, non prospettano però alcun rapporto di causa-effetto con il *capital gain* da tassare in regime pex.

In caso contrario, come sottolineato in Dottrina (3) si incorrerebbe nell'illusione ottica di considerare tali costi come un fattore di produzione della plusvalenza, nonostante la loro chiara eterogeneità causale, dipendendo quest'ultima, come già sopra esposto, unicamente dalle riserve di utili già tassate presso la partecipata, dalle prospettive dei suoi utili futuri e dalle plusvalenze latenti accumulatisi sui beni dell'azienda da essa posseduta.

Le prestazioni professionali volte ad eliminare le asimmetrie informative tra acquirente e venditore (come la *due diligence*), nonché le prestazioni relative agli adempimenti amministrativi e tributari occasionati dall'operazione di trasferimento non generano alcuna implementazione *ex novo* del valore della plusvalenza, il cui nesso, si ripete ancora una

volta, è unicamente dipendente dalla dinamica reddituale passata e prospettica dell'azienda.

Allo scopo di rendere più agevole l'opinione che si vuole esprimere, se la plusvalenza (omettendo di considerare la tassazione del 5%) che si assume essersi capitalizzata sull'azienda (il cd bene di primo grado) ammonta a 1000, per cui la plusvalenza da raccordare alla cessione della relativa partecipazione totalitaria (il cd bene di secondo grado) è sempre di 1000, qualora al momento della cessione della partecipazione, tale plusvalenza non rimanesse integra e definita sempre in 1000, ma la si riducesse a 800, per via della ritenuta decurtazione degli oneri connessi al suo trasferimento (pari a 200), del tutto non incidenti sulla plusvalenza dell'azienda, la complessiva manifestazione d'imposta che verrebbe a scaturire (in raccordo con una complessiva dinamica temporale che considera anche le vicende fiscali che si intersecheranno sul bene di primo grado (l'azienda), può essere riassunta nel seguente schema:

-la plusvalenza da cessione della partecipazione (bene di secondo grado), anziché venire considerata esente per 1000, viene assoggettata al regime pex per 800 (in forza del saldo algebrico con i costi di 200 per prestazioni professionali) ;

-la medesima plusvalenza verrà tassata per 1000 attraverso le varie vicende reddituali che si intersecheranno con il bene di primo grado (l'azienda);

-i costi per oneri accessori di 200 occasionati dal trasferimento della partecipazione (nettizzati in conto alla plusvalenza esente) vengono a vertere in una condizione fiscale di ineducibilità;

-i medesimi costi vengono a costituire compensi pienamente tassati nei confronti dei prestatori i servizi professionali.

L'illogicità delle complessive conseguenze impositive, del tutto antitetica all'obiettivo fiscale legislativamente perseguito con il regime pex, non può non apparire persino epidermica.

La plusvalenza di 1000 ricongiunta ad un medesimo indice di ricchezza (in forza dell'unitario fatto economico che incorpora sia il bene di primo grado che il bene di secondo grado: l'azienda e la relativa partecipazione totalitaria) viene tassata per 1200, proprio a causa del mancato autonomo diritto di deduzione fiscale dei costi professionali.

Tali costi professionali, peraltro, partecipano fiscalmente di un diverso orizzonte di sistema. La relativa simmetria impositiva andrebbe verificata non con il valore della plusvalenza (verso la quale non prospettano alcun nesso causale), ma con la piena rilevanza impositiva nei confronti dei professionisti che hanno svolto le prestazioni in questione. La piena tassazione dei compensi percepiti da tali prestatori, in unione con la piena irrilevanza fiscale dei medesimi costi in quanto nettizzati in conto alla plusvalenza esente, viene a configurare una fattispecie persino didattica di duplicazione d'imposta.

Una dinamica impositiva razionale si ha solo se:

-a fronte della piena tassazione di 1000 sul bene di primo grado (l'azienda), si ha il riconoscimento del regime pex sulla plusvalenza di 1000 del bene di secondo grado (la partecipazione);

-a fronte della piena tassazione dei compensi per prestazioni professionali di 200, si ha il riconoscimento di un autonomo diritto di deduzione fiscale dei corrispondenti costi di 200.

Contrapposizione incongruente tra il regime di esclusione dei dividendi ed il regime di esenzione delle plusvalenze nello scrutinio causale del regime pex.

Di alcuna condivisione sistematica appare essere la contrapposizione tra i diversi regimi dell'esclusione dei dividendi e dell'esenzione delle plusvalenze in ordine ai fondamenti giustificativi del regime pex. Appare infatti inconfutabile che entrambi i regimi dell'esclusione (previsto per i dividendi) e dell'esenzione (previsto per le

plusvalenze) condividano entrambi, non la natura dell'agevolazione fiscale, ma quella di un unitario strumento di razionalizzazione dei fenomeni impositivi incentrati su un unitario indice di ricchezza.

L'effettiva portata di tale dualità di regimi (esclusione ed esente) deve però essere esaminata alla luce dei due sintagmi legislativi inseriti nell'art. 109, comma 5 e art. 84, comma 1° Tuir, per i quali testualmente:

art. 109, 5° comma: "Se le spese e gli altri componenti negativi si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi imponibili od esclusi e ad attività o beni produttivi di proventi esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi ed altri proventi imponibili ed esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (inclusi, quindi, i proventi esenti). Le plusvalenze di cui all'art 87 non rilevano ai fini del precedente periodo (ossia del predetto rapporto)".

Art. 84, 1° comma: "Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, la perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'art. 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi ai sensi dell'art 109, comma 5".

Prima di commentare le riportate previsioni normative che, nel limitare precisi diritti di deduzione fiscale, escludono dai relativi meccanismi di calcolo le plusvalenze esenti di cui all'art. 87 Tuir, si ritiene necessario sottolineare l'incongruenza, in ordine alla pex, del diverso regime di esclusione e di esenzione legislativamente associato ai dividendi e alle plusvalenze. Incongruenza alla quale, si ritiene, il legislatore abbia rimediato proprio con il prevedere l'irrilevanza delle plusvalenze Pex nel calcolo limitativo dei riportati diritti fiscali.

In ordine al regime Pex, la segnalata incongruenza deriva dalla palese verifica che pur concorrendo entrambi i componenti positivi

(dividendi e plusvalenze) all'unitaria dinamica impositiva del regime in esame, per i dividendi viene previsto il regime dell'esclusione, che, ai sensi dell'art 109, 5° comma Tuir, non determina alcuna menomazione del diritto di deduzione dei costi inerenti, mentre per le plusvalenze, nonostante, si ripete, la loro piena ricongiunzione alla *ratio* dell'esclusione dei dividendi, viene, invece, previsto il regime della esenzione, con conseguente penalizzazione del diritto di deduzione dei costi inerenti (almeno secondo la prescrizione generale del citato art 109, 5° comma Tuir). Identica funzione, comune concorso a realizzare le condizioni di sistema, identica causalità qualitativa dei due tipi di componenti positivi dissociata solo sul piano temporale (utili già tassati in ordine ai dividendi, utili futuri in ordine alle plusvalenze), ma diversa connotazione del regime fiscale: esclusione per i dividendi, esenzione per le plusvalenze.

Se i fondamenti causali dei capital gain, come già sopra evidenziato, raccordati con il possesso, la liquidazione ed il trasferimento delle partecipazioni, trovano la loro origine 1) nelle riserve di utili già tassate presso la partecipata, 2) nelle prospettive di utili e 3) nelle plusvalenze latenti, non può non apparire del tutto illogico il regime di esenzione previsto per le plusvalenze pex.

Trattasi però di una nomenclatura legislativa non sostanziale, ma solo nominalistica, dal momento che ogniquale volta il legislatore ha previsto meccanismi di limitazione del diritto di deduzione fiscale dei costi, in quanto raccordati a proventi esenti, ha sistematicamente escluso dal relativo calcolo le plusvalenze pex, immunizzandole in tal modo da ogni influenza limitativa il diritto medesimo e rendendo nella sostanza il regime dell'esenzione del tutto sovrapposto quanto agli effetti a quello dell'esclusione.

L'art. 109, 5° comma nel prescrivere testualmente **“Le plusvalenze di cui all'art 87, non rilevano ai fini dell'applicazione del periodo precedente** (relativo al computo del diritto di deduzione dei

costi promiscuamente sinergici con proventi imponibili ed esenti)”, rende estraneo al meccanismo di calcolo il regime di esenzione delle plusvalenze pex, per cui qualora esse fossero i soli proventi esenti che concorrono al computo, la loro non rilevanza lascerebbe integro il diritto di deduzione dei costi, dando in tal modo prova di uniformare, sia pure in modo indiretto, il regime di esenzione a quello dell'esclusione.

Identicamente l'esposto art. 84, comma 1, nell'escludere dalla nettizzazione della perdita fiscalmente fruibile, le plusvalenze ex art 87 Tuir, evidenzia come le plusvalenze pex si conformino ad un regime di esenzione del tutto estraneo alla sua tipica *ratio* che, come noto, è quella di perequare all'esenzione del provento il divieto di deduzione dei costi causalmente connessi.

Tali norme, quindi, appaiono essere chiaramente sintomatiche di un regime di esenzione pex del tutto *sui generis*, pienamente uniformato, in ordine agli effetti sui componenti negativi analiticamente correlati alle plusvalenze pex al regime fiscale dell'esclusione.

Conclusioni

Non può, quindi, non rappresentarsi a questo punto la necessità di omogeneizzare sul piano esegetico a quanto sopra esposto, il richiamo all'art 86, comma 2° Tuir, che dispone lo scomputo dal corrispettivo ai fini del calcolo della plusvalenza dei costi accessori di diretta imputazione. Trattasi, infatti, di regola generale legislativamente pensata per il calcolo delle plusvalenze a regime fiscale ordinario e non per le particolari plusvalenze soggette allo speciale regime pex. La singolarità delle speciali dinamiche fiscali legislativamente pensate per il regime pex (esonero da tassazione del 95% della plusvalenza e tassazione del residuo 5% a supplenza impositiva dei costi analitici che, quindi, devono integralmente essere ritenuti deducibili, per il fondamentale scopo di evitare la distorsione della doppia imposizione fiscale),

interdicono la ricongiunzione di tale regime a regole di portata generale, legislativamente previste per logiche impositive ordinarie. Ricondurre alla regola generale dell'art 86, comma 2° tuir, pensata per il calcolo delle plusvalenze a regime fiscale ordinario, le plusvalenze pex, significa generare un' insanabile commistione tra regola generale e regola specifica, con il primato della prima sulla seconda, in manifesta alterazione della gerarchia di principi e di regole che escludono le norme di portata specifica dall' influenza delle norme generali.

(1) A. Viotto, *“Il regime tributario delle plusvalenze”* Giappichelli editore – Torino): *“la questione relativa al diritto di deduzione fiscale dei costi in controversia va indagata anche alla luce delle modifiche normative nel tempo sopravvenute ed in particolare di quelle che hanno ridotto al 95% l'entità dell'esenzione (art. 1, comma 33, L. n. 244/2007). La tassazione del 5% rappresenta una parziale imponibilità del componente positivo netto, il cui fondamento giustificativo si correla al recupero forfettario di tutte le spese connesse alle partecipazioni pex. A tale computo legislativo di recupero forfettario delle spese connesse al regime pex delle immobilizzazioni finanziarie, non può associarsi anche un regime di indeducibilità analitica di una qualsiasi spesa causalmente correlata con le medesime partecipazioni”*, si cfr. anche F. Tesauro, *“Aspetti internazionali della riforma”* per il quale l'imponibilità del residuo 5 per cento fa da pendant al pieno diritto di deduzione delle spese inerenti alla partecipazione, nonché Porcaro G. *“La participation exemption in precario e confuso equilibrio tra esenzione ed esclusione”*

(2) G. Falsitta, *“Istituzioni di diritto tributario — Parte generale, Cedam Editore”*

(3) R.Lupi, S. Polesini *“Integralmente deducibili i costi connessi a plusvalenze o dividendi esclusi in regime pex”*, in *“Dialoghi Tributari”* n. 3/2012) per i quali testualmente: *“Il principio di logica economica sancito dalla sentenza in esame è di grande importanza sul piano dell'inerenza e della valenza sistematica della participation exemption, che non è un'esenzione, ma una tecnica di coordinamento tra tassazione della società e dei soci. A fronte della deduzione da parte della società erogante, i costi professionali in questione sono infatti imponibili in capo ai soggetti percettori. Si conferma insomma che la “pex” non è una esenzione (un'agevolazione fiscale), ma una tecnica tributaria per evitare doppie tassazioni tra società e soci. La conferma sistematica del pieno diritto di deduzione fiscale di tali costi professionali deriva dall'ipotesi in cui dalla cessione delle partecipazioni dovessero emergere, anziché plusvalenze esenti, minusvalenze indeducibili. Oltre al pregiudizio della legiferata indeducibilità della minusvalenza, il venditore subirebbe anche l'indeducibilità dei costi di advisor, consulenza professionale e due diligence. Ed inoltre in ordine a tali costi vi è da chiedersi cosa sia cambiato dai tempi in cui il coordinamento tra società e soci avveniva attraverso il sistema del credito d'imposta che in alcun modo influiva sul pieno diritto di deduzione fiscale dei costi in esame.”*

L'agevolazione IMU per i coniugi che risiedono separatamente dopo la pronuncia della Corte Costituzionale

La sentenza n. 209/2022 della Consulta rappresenta un arresto quantomeno epocale con riferimento ai soggetti passivi IMU che, risultando coniugati pur avendo la residenza in immobili diversi, potranno entrambi usufruire della disposizione che esenta dal versamento dell'imposta in esame per l'immobile di abitazione. Se, da un lato, si tratta di una pronuncia da accogliere con favore, in quanto fa definitivamente chiarezza in materia dopo una stagione di incerte statuizioni da parte della giurisprudenza di legittimità, si può d'altra parte notare come tale sentenza non fosse poi (forse) così necessaria; questo perché lo stesso risultato poteva essere raggiunto, almeno con riferimento ai coniugi residenti in Comuni differenti, con una corretta esegesi sulla norma in questione – la quale, si ricorda, disciplina un "tributo locale".

di Francesco Paolo Fabbri

Introduzione

La **sentenza n. 209 del 13/10/2022 della Corte Costituzionale**, giunta dopo una serie di rimandi ai massimi giudici (*infra*), ha finalmente chiarito la corretta applicazione dell'agevolazione IMU per la prima casa dei coniugi residenti in immobili diversi: è stata infatti affermata l'illegittimità delle precedenti norme che ne limitavano la fruizione per i soggetti coniugati con abitazione principale diversificata, sia sullo stesso che in un diverso Comune di residenza.

In considerazione della nota *efficacia retroattiva* delle pronunce della Consulta, vi sarà modo per i contribuenti interessati (e che possono ancora farlo) di porre rimedio agli eventuali versamenti in eccesso rispetto a quanto recentemente stabilito, nello specifico presentando l'istanza di rimborso, oppure di proseguire nei contenziosi eventualmente ancora pendenti. Tuttavia, nel presente frangente si ritiene maggiormente opportuno procedere con un esame della disciplina sull'esenzione IMU in questione al fine di comprendere se, quantomeno per i soggetti con dimora in Comuni diversi, vi fosse o meno la vera necessità di ottenere un pronunciamento di simile portata – “scomodando” la Corte Costituzionale – oppure se fosse invero sufficiente applicare la disposizione in linea con la sua **natura** e con il contesto di riferimento; quanto detto, nel dettaglio, tenendo a mente che si ha pur sempre a che fare con un *tributo locale* e non, invece, con un'imposta di matrice nazionale, con tutto ciò che ne consegue in particolar modo a livello di logica sistemica.

La disciplina agevolativa per l'IMU sulla prima casa

L'agevolazione IMU prima casa ha da sempre rappresentato un tema di interesse per i contribuenti, in particolare per i coniugi e, ancor più nello specifico, per quelli residenti separatamente in Comuni diversi. Ciò in quanto

la disciplina sull'esenzione dall'imposta per l'abitazione principale, inizialmente prevista dall'art. 13, comma 2 del D.L. 201/2011 e poi ricalcata dal successivo art. 1, comma 741 della Legge 160/2019¹, stabiliva espressamente l'impossibilità di usufruire del duplice beneficio per i soli coniugi residenti in immobili diversi nello stesso Comune. Al contrario, per coloro che dimoravano in territori diversi, non vi erano limiti normativi precisi, ragion per cui diversi soggetti hanno ritenuto spettante la doppia agevolazione.

Il citato art. 13, comma 2 del D.L. 201/2011 statuiva nello specifico che “*Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore ed il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente*”, circostanza che, secondo molti enti impositori (così come per la giurisprudenza di legittimità), rendeva necessario, in riferimento alla stessa unità immobiliare, che tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare non solo vi dimorassero stabilmente, ma vi risiedessero anche anagraficamente: al contrario, secondo questa lettura, se due coniugi non giudizialmente separati avevano stabilito la residenza anagrafica e la dimora abituale in due Comuni differenti, nessuna delle due abitazioni poteva essere considerata abitazione principale – senza pertanto usufruire costoro del beneficio IMU.

Si trattava, però, di un'interpretazione dell'allora vigente art. 13, comma 2 del D.L. 201/2011 che risultava di per sé incontrovertibilmente viziata. Il comma 2 del richiamato art. 13 stabiliva infatti, oltre a quanto visto in precedenza

¹ Così come anche modificato dall'art. 5-decies del D.Lgs 146/2021 di cui si dirà meglio in seguito, il quale ha stabilito che, a prescindere dall'ubicazione dei coniugi residenti separatamente, sarebbe in ogni caso spettata una sola agevolazione (a scelta degli stessi soggetti).

sull'abitazione principale, sullo specifico profilo relativo alla diversità di residenza dei componenti del nucleo familiare, che *“Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile”*. In ciò identificando la norma indubabilmente la spettanza di una sola agevolazione IMU per la prima casa qualora i coniugi fossero risultati residenti, per l'appunto, presso **“immobili diversi nel medesimo Comune”**.

Vi era quindi un errore preliminare nel ritenere che, se due coniugi non giudizialmente separati avessero stabilito la residenza anagrafica e la dimora abituale in due Comuni differenti, nessuna delle due abitazioni potesse essere considerata abitazione principale. Tale sillogismo, oltre a non risultare in alcun modo previsto dalla disposizione di cui all'art. 13, comma 2 del DL 201/2011, si scontrava con l'*obiettivo* perseguito da quest'ultima: la norma che limitava l'agevolazione fiscale in discorso ad un solo immobile – nel caso di duplice residenza sullo stesso territorio – aveva difatti come finalità quella di evitare che il Comune di riferimento dovesse “sopportare” più di un'agevolazione prima casa per lo stesso nucleo familiare. Risultava invece irrilevante, per il medesimo Comune, l'eventuale trasferimento della residenza di uno dei due coniugi in un diverso luogo.

Si può poi notare l'ulteriore paradosso che aveva luogo accogliendo l'interpretazione fatta propria da chi sosteneva la non spettanza del beneficio fiscale per l'agevolazione prima casa relativamente ai coniugi residenti in Comuni diversi. Questo se si considera che il trasferimento della residenza da parte di un coniuge, in un Comune differente da quello in cui

risiedeva il proprio omologo, non era fatto di per sé in grado di dare luogo – perlomeno in via automatica – ad una situazione di “doppia agevolazione prima casa”. Risulta infatti evidente che tale trasferimento di residenza da parte di uno dei coniugi poteva avvenire anche senza che tale soggetto avesse modo di usufruire dell'agevolazione IMU in esame (qualora avesse spostato la propria residenza presso un immobile di cui aveva la disponibilità tramite contratto di locazione, ad esempio).

La criticità più lampante, insita nella rigida interpretazione di cui si è detto dell'agevolazione IMU per la prima casa, è infatti quella che vede applicato ad un *tributo locale* le logiche sottese ad un **imposta nazionale**, per la quale, a fronte di un unico ente impositore, spetterebbe per la famiglia solamente un beneficio fiscale (dato dal risparmio d'imposta dovuto all'esenzione). Diversamente, la norma di cui all' art. 13, comma 2 del D.L. 201/2011 rivela nel proprio tenore letterale la sua corretta natura di disposizione a salvaguardia dell'interesse del singolo ente locale, che si è visto essere quello per cui lo stesso Comune non deve “subire” più di un beneficio fiscale (di esenzione IMU prima casa) con riferimento allo stesso nucleo.

Pare quindi evidente che la pronuncia della Corte Costituzionale dello scorso ottobre, senz'altro importante per i contribuenti che versano nella richiamata situazione di coniugio e separazione della residenza, non fosse probabilmente così necessaria, almeno qualora si fosse proceduto con una corretta interpretazione della norma in esame, che poteva invero condurre al medesimo risultato. Ma v'è di più.

Occorre considerare, in aggiunta a tutto quanto riportato in precedenza, che l'interpretazione della norma sull'agevolazione IMU in esame così come appena illustrata risultava altresì confermata da una disposizione introdotta più di

recente, da parte del D.L. 146/2021². Difatti, l'art. 5-decies di detto Decreto³ ha modificato l'art. 1, comma 741, lettera b) della "Legge di Bilancio 2020", ossia la norma che, a sua volta, disciplinava la fattispecie relativa all'agevolazione IMU prima casa per i coniugi residenti presso differenti immobili dal 2020 in poi: in particolare, la variazione apportata dal D.L. 146/2021 ha riguardato il fatto che, a partire dal 1° gennaio 2022, sarebbero stati i coniugi residenti separatamente a dover decidere l'immobile sul quale fruire dell'esenzione *de qua*. E questo, nello specifico, anche qualora si fosse trattato di soggetti dimoranti in differenti territori comunali, i quali avrebbero parimenti potuto beneficiare di una sola agevolazione per la prima casa.

In proposito si può notare che il disposto del citato art. 1, comma 741, lettera b) della "Legge di Bilancio 2020" risulta di fatto sovrapponibile⁴ a quanto precedentemente stabilito dall'art. 13, comma 2, quarto e quinto periodo del D.L. 201/2011⁵, riguardante la fattispecie dell'agevolazione prima casa per le annualità d'imposta precedenti al 2020. Questo per dire che la richiamata modifica normativa del decreto collegato alla legge di Bilancio 2022 – sebbene operante solamente a partire dal mese di gennaio dello stesso anno – aiutava in ogni caso ad interpretare la disciplina precedentemente in vigore, dal momento che l'introduzione (nel 2022) di una limitazione all'agevolazione prima casa *anche* per i coniugi residenti in Comuni diversi rendeva chiaro che, in precedenza, la stessa limitazione non risultava esistente.

Ed infatti, al di là di quanto erroneamente sostenuto dalla giurisprudenza di legittimità (di

cui si dirà in seguito), la modifica normativa testé richiamata si pone perfettamente in linea con l'interpretazione che ammetteva l'**agevolazione IMU per entrambi i coniugi residenti in Comuni diversi**. I quali coniugi, diversamente, proprio a partire dal 2022 – e fatta salva la pronuncia della Consulta – avrebbero potuto usufruire di una sola agevolazione IMU limitatamente ad uno degli immobili di residenza (a propria scelta), com'era infatti previsto dalla legge. Risulta quindi chiaro ed evidente che, anche in virtù della novità normativa del D.L. 146/2021, si poteva già considerare definitivamente superato il dubbio orientamento che escludeva dall'agevolazione IMU prima casa, a priori, i coniugi residenti in differenti Comuni.

In conclusione, risultava pacifico, già a livello di mero *tenore letterale*⁶, il funzionamento della norma sull'agevolazione IMU per l'abitazione principale, che andava applicata nel senso di non escludere dall'agevolazione prima casa (almeno) i coniugi residenti in immobili siti in Comuni diversi.

Prassi ministeriale e giurisprudenza di merito pro-contribuente

Oltre a quanto testé riportato va notato che, sulla disposizione di cui all'art. 13, comma 2 del D.L.

⁶ Come peraltro fatto presente da una parte della dottrina che si è occupata della questione: si vedano in particolare G. Salnitro "Agevolazione abitativa ICI a coniugi non coabitanti solo se separati di fatto - Agevolazione per l'abitazione principale nella disciplina dell'ICI e dell'IMU e nucleo familiare, tra separazione di fatto, nullità del matrimonio, residenza della famiglia e convivenze", *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2/2021; G. Glendi "Agevolazione ICI/IMU per abitazione principale e separazione di fatto dei coniugi - il commento", *Corriere Tributario*, 37/2018; G.E. Degani "Esenzione ICI "prima casa anche nell'ipotesi di residenza diverse del nucleo familiare - commento", *il fisco*, 36/2017; A. Piccolo, "La vexata quaestio delle distinte residenze familiari ai fini dell'ICI", *il fisco*, 24/2016.

² C.d. "Decreto Fiscale collegato alla legge di Bilancio 2022".

³ Introdotta in sede di conversione in legge.

⁴ Almeno ante modifica di cui allo stesso D.L. 146/2021 di cui trattasi.

⁵ Comma 2 che è infatti stato abrogato dal successivo comma 780 della medesima legge di Bilancio 2020.

201/2011 si era espresso – si ritiene correttamente – il Ministero delle Finanze tramite la propria **circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012**, interamente dedicata all'IMU (imposta all'epoca da poco entrata in vigore).

Nello specifico, al punto 6 della circolare⁷ veniva tra l'altro affermato che *“La disposizione in commento precisa, inoltre, che, nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, l'aliquota e la detrazione per l'abitazione principale e per le relative pertinenze devono essere uniche per nucleo familiare indipendentemente dalla dimora abituale e dalla residenza anagrafica dei rispettivi componenti.*

Lo scopo di tale norma è quello di evitare comportamenti elusivi in ordine all'applicazione delle agevolazioni per l'abitazione principale, e, quindi, la norma deve essere interpretata in senso restrittivo, soprattutto per impedire che, nel caso in cui i coniugi stabiliscano la residenza in due immobili diversi **nello stesso comune**, ognuno di loro possa usufruire delle agevolazioni dettate per l'abitazione principale e per le relative pertinenze”. Evidenziava quindi il Ministero in maniera chiara:

- 1) la *ratio* della disposizione in questione, ossia quella di impedire il prodursi di fenomeni di possibile elusione;
- 2) il *presupposto* della stessa norma limitativa, rappresentato dalla residenza dei coniugi in due immobili diversi presso il medesimo Comune.

Proseguiva infatti, coerentemente, la circolare (pagina 11) affermando che *“Se, ad esempio, nell'immobile in comproprietà fra i coniugi, destinato all'abitazione principale, risiede e dimora solo uno dei coniugi - non legalmente*

⁷ *“L'abitazione principale e le relative pertinenze”* (pagina 10 e ss.).

*separati - poiché l'altro risiede e dimora in un diverso immobile, **situato nello stesso comune**, l'agevolazione non viene totalmente persa, ma spetta solo ad uno dei due coniugi”*.

Risultava pertanto chiaro, già a partire da quanto enunciato letteralmente della richiamata disposizione di cui all'art. 13, comma 2 del DL 201/2011, che l'intento della norma non era quello di impedire “tout court” che il beneficio IMU per la prima casa si radicasse in capo ai coniugi che avessero stabilito la residenza presso immobili in Comuni diversi. La circolare n. 3/DF/2012 ha infatti specificato (sempre a pagina 11) che *“Il legislatore non ha, però, stabilito la medesima limitazione nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in comuni diversi, poiché in tale ipotesi il rischio di elusione della norma è bilanciato da effettive necessità di dover trasferire la residenza anagrafica e la dimora abituale in un altro comune, ad esempio, per esigenze lavorative”*.

Più propriamente, infatti, come anche rilevato dal medesimo documento di prassi ministeriale, il fine della disposizione in esame è quello di evitare il prodursi di fenomeni elusivi che, viste le circostanze di fatto, non possono *ipso facto* ritenersi prodotti nel caso in cui i suddetti coniugi abbiano la residenza presso immobili siti in Comuni diversi. Ipotesi nella quale risulta evidente che vi siano “reali” esigenze e/o motivazioni che spingono i coniugi ad assumere la residenza presso Comuni diversi.

La citata ricostruzione ermeneutica risultava altresì avvallata da parte di recente giurisprudenza di merito⁸: in particolare, l'allora

⁸ Oltre alle pronunce citate in seguito, pare opportuno citare CTR Abruzzo - sezione distaccata di Pescara n. 1142/6/2018 del 27/11/2018, CTR Puglia n. 1868/4/2018 del 08/06/2018, CTR Toscana 2295/25/2017 del 26/10/2017, CTR Milano n. 3159 del 14/07/2017, CTR Bologna n. 853/3/2016 del 25/03/2016 e n. 763 del 21/03/2016, CTR Lombardia - sezione distaccata Brescia n. 7225/2014 del

CTP Lecce n. 945 del 17/07/2020 si era espressa su un caso nel quale l'ente impositore aveva sostenuto che, in caso di coniugi residenti in immobili diversi, anche in differenti Comuni, l'agevolazione prima casa non spettasse nella misura in cui detti coniugi non risultassero separati (a livello di coniugio). Per questo motivo, dopo aver chiaramente riportato la corretta interpretazione dell'art. 13, comma 2 del DL 201/2011, i giudici leccesi hanno affermato che *“Così chiarita la portata della disciplina in esame (sostanzialmente condivisa anche dal Ministero dell'Economia e delle Finanze-Dipartimento delle finanze con circolare numero 3/DF del 18 maggio 2012) perde il rilievo la distinzione proposta dalla difesa del Comune, secondo cui, nell'ipotesi di due immobili adibiti dai coniugi ad abitazione principale in due comuni diversi, l'esenzione spetterebbe solo quando tale spostamento sia dipeso da una frattura del rapporto di convivenza comprovato da una omologa del Tribunale del verbale di separazione di fatto tra i coniugi, oppure dalla notifica del ricorso per ottenere il provvedimento di omologa o la separazione giudiziale”*. Proseguiva CTP Lecce sostenendo che *“A ben vedere l'interpretazione qui accolta è coerente con l'evoluzione sociale, cui corrisponde anche il nuovo dettato normativo in tema di Imu [omissis] Il legislatore del 2011 si è evidentemente fatto carico di questa nuova situazione e, innovando rispetto alla disciplina dettata in tema di Ici vent'anni prima, ha preso atto delle modifiche sociali nel frattempo consolidate e ha ritenuto di non penalizzare i coniugi che vivono distanti l'uno dall'altro, consentendo loro di usufruire dell'esenzione dall'Imu, ciascuno per la propria abitazione principale”*.

23/12/2014, CTR Abruzzo n. 885/1/2018 del 20/09/2018 e n. 1427/04/2015 del 17/12/2015, CTR Firenze n. 1352/17/2016, CTP Brescia n. 106/4/2017 e n. 605/2/2016 nonché CTP Lecco n. 89/2/2016.

Concludeva quindi la Commissione citata riportando che *“D'altronde, per evitare di premiare comportamenti elusivi, lo stesso legislatore ha, coerentemente e condivisibilmente, introdotto il **limite dell'esenzione per un unico immobile nel particolare caso delle abitazioni che si trovano nello stesso comune**; qui è lo stesso legislatore che non considera oggettivamente giustificata la scelta di abitare in case diverse e sancisce una sorta di presunzione ex lege di un intento elusivo”*.

Nello stesso senso, inoltre, si era orientata **CTR Veneto n. 858 del 31/08/2017**, sconfessando l'ente impositore che aveva negato l'esenzione IMU per la prima casa in considerazione della diversa residenza dei coniugi. I giudici regionali veneti avevano infatti statuito che *“Alla luce delle disposizioni di legge, così come del resto esplicitamente disposto seppur in epoca successiva con la normativa IMU, art. 13 comma 2 del D.L. n. 201 del 2011 nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nello stesso territorio comunale le agevolazioni per l'abitazione principale si applicano per un solo immobile, mentre non è stata stabilita la medesima limitazione nel caso in cui gli immobili siano ubicati in comuni diversi; in tale caso, dice il Ministero delle Finanze, vi debbono essere effettive necessità di trasferire la residenza anagrafica o la dimora abituale in un altro comune, ad esempio per esigenze lavorative”*.

Concludeva infatti CTR Veneto affermando che *“Nel presente caso i due coniugi hanno residenza in due diversi comuni e sul punto, le argomentazioni formulate dal Comune in merito agli obblighi connessi con il matrimonio e la residenza comune, non appaiono conferenti in quanto risulta persino ovvio che, con l'evoluzione delle necessità e delle esigenze che hanno*

interessato la famiglia, fra queste la completa parità fra i coniugi, gli obblighi di convivenza vanno intesi certamente in senso più moderno e non ottocentesco”.

Anche **CTP Brescia n. 605 del 14/07/2016** risultava in linea con la ricostruzione in precedenza riportata, esplicitando la spettanza dell’agevolazione in questione in capo ai coniugi residenti in Comuni diversi in considerazione del fatto che *“In tal senso orienta innanzitutto l’interpretazione letterale della norma che non esclude la possibilità di più “abitazioni principali” del nucleo familiare (per esempio per esigenze lavorative dei due coniugi), con la **sola e comprensibile eccezione che tali abitazioni non siano ricomprese nel medesimo territorio comunale e questo per evitare l’ingiustificata duplicazione del beneficio”.***

Insomma, sia a livello di prassi che di giurisprudenza di merito non vi erano dubbi sull’operatività della norma sull’esenzione IMU per la prima casa, con possibile duplice beneficio per i coniugi residenti separatamente; nonostante, ça va sans dire, non tutti giudici (a tutti i livelli) la pensassero in tal modo.

La (più rigida) giurisprudenza di legittimità e i rimandi alla Corte Costituzionale

Nettamente contraria a quanto sostenuto dal Ministero e dalle Commissioni Tributarie dell’epoca era invece la *giurisprudenza di legittimità*, che tramite numerose pronunce ha:

- dapprima negato tout court qualsivoglia agevolazione per i consorti divisi territorialmente⁹,
- dimostrando poi, in un secondo momento, una timida apertura nei confronti della

⁹ Si vedano, ad esempio, Cassazione n. 4166 e 4170 del 19/02/2020, n. 20130 del 24/09/2020 e n. 2194 del 01/02/2021.

spettanza di un’unica agevolazione per il nucleo familiare¹⁰.

Tale ultima “spinta evolutiva” si giustificava, secondo la Suprema Corte, in primo luogo in presenza di una *“frattura del rapporto di convivenza tra i coniugi”*, intesa anche come separazione di fatto, che comporta una disgregazione del nucleo familiare: in questo caso l’abitazione principale non poteva più essere identificata con la casa coniugale, con la conseguenza che ciascuno dei due coniugi avrebbe avuto diritto di fruire dell’agevolazione sulla propria abitazione principale.

Ma c’è anche altro, dal momento che la Cassazione aveva aperto all’agevolazione anche nel caso di separazione fisica dei coniugi senza che vi fosse una frattura del rapporto coniugale, affermando che *“non può escludersi che i due coniugi, ad esempio per motivi di lavoro, fissino in due differenti, e magari distanti, comuni la loro residenza e la loro dimora abituale. In siffatta evenienza (ed in assenza, ripetesì, di qualsivoglia deduzione e prova in ordine alla rottura del rapporto coniugale) dovrà accertarsi in quale di questi immobili si realizzi l’abitazione ‘principale’ del nucleo familiare, riconoscendo l’esenzione solo allo stesso”.*

Da notare solamente che gli Ermellini non individuavano specifiche casistiche in cui ciò poteva accadere, utilizzando invece l’espressione *“per esempio”* (con riguardo ai motivi di lavoro); i giudici di legittimità lasciavano quindi intendere come potessero essere molteplici le situazioni utili a configurare quanto da essi stessi prospettato. Motivo per cui, anche quando i coniugi risiedevano in differenti Comuni, l’attribuzione della qualità di abitazione principale per una sola abitazione risultava possibile (non indistintamente ammessa) a condizione che le specifiche circostanze

¹⁰ Tra le altre Cassazione n. 17408 del 17/06/2021 e n. 20686 del 20/07/2021.

richiamate fossero tali da giustificare tale situazione.

Ad ogni modo, proprio in considerazione di quanto riportato dalla Suprema Corte, diversi giudici di merito posero la questione di legittimità costituzionale sull'agevolazione IMU prima casa.

In particolare, prima della pronuncia della Consulta n. 209/2022 – sulla questione che la stessa si era “autorimessa” tramite ordinanza n. 94 del 12/04/2022¹¹ (assieme a quella posta successivamente da parte di CTP Napoli n. 2985/32/21 del 22/11/2021) – vi era stata CTR Liguria che, mediante ordinanza n. 106/2/2020 del 23/09/2020, aveva sollevato dubbi in merito all'applicazione delle norme, sia in tema di ICI che di IMU, riguardo all'agevolazione (divenuta nel tempo “esenzione”) spettante per la prima casa.

Non vi fu però buona sorte nei riguardi dei giudici liguri, dal momento che la sentenza n. 107 del 28/04/2022 della Corte Costituzionale ebbe modo di rigettare la loro questione di legittimità, rappresentata dal fatto che CTR Liguria sospettava che la citata linea interpretativa, fatta propria con i pronunciamenti della Corte di Cassazione richiamati in precedenza, potesse risultare in contrasto con i precetti costituzionali, nello specifico con gli artt. 3, 16, 29 e 53 della Carta; ciò in quanto detta rigida applicazione normativa di derivazione giurisprudenziale avrebbe condotto ad una disparità di trattamento tra soggetti che, a parità di condizioni (di coniugio), avevano deciso di impostare la propria esistenza in una diversa modalità, ossia risiedendo in Comuni diversi.

Come riportato, però, la questione posta dai giudici regionali liguri non è riuscita a fare breccia in seno alla Consulta, anche se solamente per profili di carattere formale: ed infatti,

¹¹ Con pubblicazione, in data 24/03/2022 e 12/04/2022, dei comunicati stampa della Consulta che hanno reso nota la questione di legittimità.

l'ordinanza di rimessione in esame aveva ad oggetto sia la disciplina agevolativa ICI¹² sia quella relativa alla successiva IMU, ma proprio il fatto che uno dei due quesiti vertesse anche sulla disposizione afferente all'IMU ha portato alla prima censura da parte della Corte Costituzionale. Questo, banalmente, in quanto la causa nell'ambito della quale CTR aveva sollevato la questione di legittimità aveva ad oggetto la sola ICI (relativamente all'anno d'imposta 2011), motivo per cui l'eventuale rilievo per l'IMU risultava effettivamente inconferente – per “difetto di rilevanza”.

Problema, quello dell'erroneità del quesito, che si è poi posto (per “trascinamento”) anche per la questione relativa all'ICI. Anche tale censura, infatti, era stata mal posta, dal momento le argomentazioni erano impostate (e condizionate) da elementi “che attengono unicamente alla disciplina dell'IMU”, risultando quindi parimenti viziata la motivazione relativa a detta doglianza – non tenendo conto, nello specifico, che per l'ICI il requisito della residenza anagrafica configura meramente una “presunzione legale” (relativa), che poteva quindi essere vinta da una prova contraria, a differenza di quanto accade per l'IMU.

In definitiva, per i suesposti motivi la Consulta ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale nelle due accezioni testé riportate. Ma in questo senso essa si orientò in un primo momento, si badi bene, senza entrare nel merito della normativa in sé considerata, come ha invece fatto successivamente.

La sentenza della Consulta e “l'equilibrio ritrovato”: principi e rimedi a beneficio del contribuente

In seguito all'iniziale rigetto della questione di legittimità costituzionale di CTR Liguria vista sopra, si è giunti alla pronuncia n. 209 del

¹² Ex art. 8, comma 2 del D.Lgs 504/1992.

13/10/2022 di cui si è detto, con la quale i richiamati rigidi principi di legittimità sull'agevolazione IMU prima casa sono stati del tutto rimessi in discussione (rectius, censurati). La Consulta si è in particolare espressa circa l'illegittimità del riferimento al "nucleo familiare" da parte delle norme agevolative per il tributo locale sulla prima casa citate in precedenza, con il risultato che, ai fini dell'esenzione in esame, andrà considerato l'immobile "nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente".

Per questo motivo risulta ora chiaro che **sia i coniugi stabiliti (realmente) in differenti ambiti territoriali che quelli residenti in diversi immobili nello stesso Comune potranno di fatto godere della doppia agevolazione IMU**. Va però posta attenzione al fatto che, contrariamente, non può avere luogo la doppia esenzione per le c.d. "seconde case" (ad esempio presso le *località turistiche* e di *villeggiatura*), dal momento che ai fini della spettanza del beneficio fiscale è necessaria l'effettiva residenza dei coniugi in immobili diversi in modo stabile.

L'unica perplessità che si può porre rispetto alla pronuncia della Corte Costituzionale in discussione riguarda il fatto che l'illegittimità costituzionale ha riguardato anche la fattispecie relativa ai coniugi residenti presso lo stesso Comune. Soggetti per i quali, come (giustamente) argomentato dalla circolare n. 3/DF/2012, il rischio di manovre elusive date dalla verosimile prossimità delle abitazioni risulta particolarmente elevato¹³. Ad ogni modo, non tanto considerando il solo fatto che si tratta di una sentenza di fatto pro-contribuente, bensì riflettendo sui principi dalla stessa affermata con riguardo alla tutela costituzionale che va

¹³ Con formale (o, tutt'al più, fattuale) separazione della residenza in due immobili diversi ma ricongiunzione, parimenti a livello di fatto, da parte dei coniugi tipicamente nei momenti della giornata diversi da quelli lavorativi.

garantita rispetto a *tutte le forme moderne di coabitazione*, si ritiene di poter comunque concordare con la ricostruzione fatta propria con l'arresto in esame.

Pertanto, come conseguenza di quanto affermato dalla Consulta, tutti i coniugi che – per le più diverse ragioni – si trovano a risiedere (realmente) presso immobili diversi, potranno in ogni caso usufruire entrambi dell'esenzione per l'IMU della prima casa. Sarà invece compito del Comune, come si vedrà (in base a quanto specificato nella pronuncia n. 209/2022), utilizzare i propri poteri di accertamento¹⁴ al fine di individuare i soggetti che risiedono separatamente in modo fittizio – con spostamenti della residenza unicamente di carattere formale.

Ciò apre la strada ai *rimedi* che possono essere percorsi dai contribuenti che hanno adempiuto il tributo locale in misura superiore a quanto affermato dalla Corte Costituzionale. In primo luogo vi sono i soggetti passivi che, per qualsiasi motivo, si siano trovati a versare l'IMU in acconto per il 2022 su (almeno) un immobile di residenza dei coniugi, i quali potranno:

- **scomputare** quanto versato nel mese di giugno 2022 con i successivi versamenti dovuti a **saldo**, oppure
- procedere con l'**istanza di rimborso** (come potranno fare coloro che hanno versato l'imposta per le precedenti annualità fiscali).

Inoltre, considerata la tipica *retroattività* delle pronunce di incostituzionalità, oltre a quanto visto per il saldo 2022 la sentenza della Consulta dispiegherà effetti anche per il passato, anche se in maniera diversa a seconda della fattispecie in cui versa il soggetto che ha eseguito i versamenti. Difatti, per tutti coloro che si sono trovati ad adempiere l'IMU sull'abitazione principale in presenza di un coniuge residente in un diverso

¹⁴ Ad esempio procedendo con le verifiche sulle utenze presso gli immobili dichiarati di residenza.

immobile, si potrà parimenti procedere con l'istanza di rimborso di quanto è stato versato.

Vi saranno pertanto i contribuenti che, in linea con la precedente previsione del D.L. 201/2011, hanno considerato agevolabile per il passato un solo immobile nel Comune di riferimento dei due coniugi dimoranti separatamente; cosa che potrebbero avere fatto, in casi limite, anche taluni coniugi residenti in Comuni diversi (qualora particolarmente “prudenti” nell'applicazione della disposizione in esame). Ecco che tutti questi soggetti avranno modo di richiedere il rimborso dei versamenti effettuati fino a 5 anni precedenti – considerandosi, nello specifico, il termine del quinquennio a partire dal versamento ex art. 1, comma 164 della Legge 296/2006.

Rispetto al citato termine quinquennale risulta opinione maggioritaria¹⁵ quella per cui occorre fare riferimento alla data in cui ha avuto luogo il versamento, senza che vi sia invece alcuna rilevanza del momento in cui è stata emessa la sentenza di illegittimità costituzionale che ha supportato la richiesta di rimborso. Da ciò consegue che, ad oggi, risulta possibile richiedere il rimborso dei versamenti effettuati a partire dal mese di dicembre 2017 (per il saldo dovuto per lo stesso anno).

Altro caso è quello di coloro che, proprio in quanto non avevano effettuato alcun versamento per immobili diversi facenti capo ai due coniugi – verosimilmente con riferimento a cespiti siti non nello stesso Comune – sono stati raggiunti da *atti impositivi*. In questa ipotesi, sempre in linea con l'efficacia retroattiva della pronuncia n. 209/2022 della Corte Costituzionale, sarà possibile ottenere la vittoria nei **giudizi** che siano stati incardinati nel corso del tempo.

Questo vale però, si noti, solamente per i contenziosi ancora pendenti, ossia per quelli che

non sono divenuti definitivi ad esito di sentenze non impugnate nei termini previsti dalla legge o eventualmente anche in precedenza, qualora non si sia fatta resistenza rispetto all'atto di accertamento a suo tempo – senza quindi che il processo avesse luogo.

Diversamente, in futuro potranno sorgere contenziosi limitatamente al caso in cui i Comuni accertino le violazioni relative alle richiamate *residenze fittizie*, ossia le seconde case agevolate indebitamente¹⁶ di cui si è già fatta menzione: si è infatti visto che queste ultime non potranno fruire dell'esenzione per la prima casa, anche se in tali ipotesi saranno gli enti locali a dover dimostrare che lo spostamento della residenza di uno dei coniugi risulta meramente formale, come previsto dalla nuova disposizione sull'onere della prova ex Legge 130/2022 di riforma del processo tributario¹⁷. Saranno quindi i Comuni a dover dimostrare che lo spostamento della residenza di uno dei coniugi risulta meramente formale, in linea con quanto si è detto in merito al fatto che, ad oggi, non rileva più la mera disgregazione del nucleo familiare.

In proposito la Consulta ha affermato che simile prova può essere fornita, dagli enti territoriali, dimostrando la sostanziale assenza di consumi relativi alle *utenze*, informazione di cui i Comuni possono già disporre (in particolare tramite il portale “Punto Fisco” dell'Agenzia delle Entrate, che monitora i consumi che vengono comunicati su acqua, energia elettrica e gas). Potranno comunque essere verificati anche altri elementi, più o meno facilmente reperibili da parte dei Comuni, come ad esempio i dati relativi ai *transiti autostradali* – per chi utilizza il “Telepass” – i quali possono difatti dare conto del fatto che un soggetto passivo è solito spostarsi in località diverse da quella in cui afferma di risiedere. Oppure, in linea con l'ordinanza n. 14793 del 07/06/2018 della

¹⁵ Come affermato, tra le altre pronunce, da Cassazione n. 969 del 20.01.2016.

¹⁶ Senza che vi sia la dimora effettiva da parte di uno dei consorti.

¹⁷ Che ha introdotto il nuovo comma 5-bis all'art. 7 del D.Lgs 546/1992.

Corte di Cassazione, oltre alla scarsità dei consumi afferenti alle utenze potrà essere verificata la localizzazione del *medico curante* del contribuente che dimora in un determinato Comune.

Trattasi infatti, in tutte le ipotesi sopra menzionate, di elementi che (sebbene talvolta soltanto indiziari) possono essere utili agli enti impositori al fine del corretto riscontro sulla reale abitazione, in questo caso primaria, del soggetto che intende beneficiare dell'agevolazione IMU per la prima casa.

Conclusioni

La sentenza n. 209/2022 della Corte Costituzionale è risultata senz'altro storica per quanto riguarda l'agevolazione IMU per i coniugi che risiedono separatamente, rappresentando chiaramente che va considerata *abitazione principale* quella in cui il soggetto passivo ha la residenza anagrafica, da un lato, così come la dimora abituale, dall'altro, mentre risulta irrelevante il luogo in cui risiedono e dimorano gli altri componenti del nucleo familiare. Ciò che conta è che tale luogo di residenza e dimora del contribuente sia "reale", senza che sia invece possibile agevolare le c.d. seconde case.

Ciò che però rimane, ad aleggiare metaforicamente "sul fondo" della vicenda in esame, è un lieve senso di frustrazione, che si lega al fatto che alla statuizione sul meccanismo di funzionamento dell'agevolazione IMU per la prima casa si è giunti – dopo quasi 3 anni dai primi rigidi pronunciamenti di legittimità – solamente grazie all'intervento della Corte Costituzionale. Si è invece rappresentato come fossero probabilmente già presenti tutti gli elementi di carattere interpretativo in grado di condurre a più "equi" pronunciamenti giurisprudenziali, da fissarsi come principi di diritto; quanto detto, peraltro, in presenza non solamente di abbondante dottrina in tal senso, bensì anche di prassi ministeriale concorde (circostanza più unica come rara, come ben noto agli operatori) e, per finire, di giurisprudenza di

merito parimenti allineata.

Pare quindi, in definitiva, che la Cassazione abbia ormai assunto una sorta di "deriva ermeneutica" davvero criticabile, più volte censurata in tempi relativamente recenti anche a livello istituzionale¹⁸ e che ne mina l'attendibilità in maniera irrimediabile. In senso contrario a ciò che la Corte di Piazza Cavour ha da sempre rappresentato in termini di autorevolezza giuridica per gli operatori del diritto tributario.

¹⁸ Come è accaduto, ad esempio, con la disposizione di cui all'art. 20 del TUR sull'interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro, sulla quale sono stati necessari ben due interventi da parte del legislatore (mediante le "Leggi di Bilancio" del 2018 e 2019) e altrettante pronunce da parte della stessa Corte Costituzionale (su rimessioni facenti capo ai giudici sia di legittimità che di merito) per correggere definitivamente un orientamento radicato in capo alla Suprema Corte e da quest'ultima reiterato senza soluzione di continuità nel tempo – nonostante l'evidente erroneità già resa nota da tempo da parte della più autorevole dottrina.

Le nuove regole di ripartizione dell'onere probatorio alla prova delle presunzioni

L'introduzione del comma 5-bis all'articolo 7 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, pone sul tavolo dell'interprete un quesito, cruciale, al quale è necessario rispondere. Nel gioco delle parti, quali saranno gli effetti concreti delle nuove regole di ripartizione dell'onere probatorio sull'equilibrio, a volte precario, sul quale si erige il contenzioso tributario? Per rispondere a tale quesito è necessario un lavoro di analisi che parta necessariamente dal contesto in cui la Riforma interviene, per indagare successivamente come l'aggiornamento delle regole di ripartizione dell'onere probatorio agisca laddove gli equilibri sono, per natura, particolarmente precari: gli accertamenti su base presuntiva, legale o di fonte giurisprudenziale.

di Paolo Iaccarino

Il valore politico della Riforma

L'articolo 6 della Legge 31 agosto 2022, n. 130, nel lessico utilizzato dal Legislatore, è una vera e propria dichiarazione politica, il tentativo, fuori dagli schemi, di richiamare all'ordine la giurisprudenza tributaria, nonché la dottrina, rispetto all'evoluzione distorta assunta dalle regole di ripartizione dell'onere probatorio nel corso degli anni. In questo senso, infatti, il Legislatore non si accontenta di chiarire i criteri di ripartizione sotto il profilo meramente soggettivo.

Nel rimarcare come debba essere l'amministrazione il soggetto chiamato a provare le violazioni contestate con l'atto impugnato, il Legislatore introduce un giudizio di congruità della prova che impone al giudice una valutazione critica rispetto alla sua sufficienza. Una tale abbondanza che non è passata certamente inosservata ove, per raggiungere il medesimo obiettivo, sarebbe bastato il contenuto del primo periodo con il quale si chiariscono le regole di ripartizione.

Il Legislatore, in particolare, introduce delle regole di merito e di metodo. Ogniqualvolta dal punto di vista sostanziale sia l'amministrazione la parte attrice del procedimento, e questo si incardini sull'atto impositivo, il giudice tributario è obbligato ad annullarlo se la prova della sua fondatezza manchi, si riveli contraddittoria o, più semplicemente, si dimostri insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. In questo la disposizione ha il pregio di focalizzare l'attenzione del giudice, meno sui ruoli assunti dalle parti, in cui quello dell'Amministrazione Finanziaria è solitamente privilegiato, più sulle prove fornite da ciascuna di esse, unici elementi sui quali il giudice è legittimato a fondare la

propria decisione. Volendone conferire un senso, quest'ultimo passaggio della Riforma dovrebbe favorire la terzietà del giudice rispetto al peso della giurisprudenza di legittimità, soprattutto su quei temi, pochi ma centrali, in cui la direzione è segnata e risulta difficile, se non impossibile, cambiarle orientamento.

L'immutato contesto giuridico.

Se letta da un profilo prettamente giuridico la disposizione in commento non apporta sostanziali novità rispetto al passato. Superata la presunzione di legittimità degli atti tributari, i principi di cui all'articolo 2697, secondo i quali *“chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”*, già assicuravano regole chiare e criteri di ripartizione corretti¹. Maturata la consapevolezza, oggi confermata dalla Riforma, di come nel contenzioso tributario l'attore sostanziale del procedimento sia l'amministrazione, non sarebbe stato necessario aggiungere alcunché.

Applicato al contenzioso tributario, tuttavia, l'articolo 2697 non ha assicurato la stabilità attesa². Non è possibile ignorare, complice la progressiva affermazione in dottrina e giurisprudenza del principio di vicinanza della prova³, come si sia consolidato nel tempo

¹ Applicando la regola fondamentale di cui all'articolo 2697 del codice civile, scevra da distorsioni, *“graverà pertanto sull'Amministrazione Finanziaria l'onere di dimostrare sempre e comunque la legittimità e la fondatezza del proprio atto impositivo e dunque della pretesa creditoria con esso manifesta e solo dopo di ciò incomberà al contribuente dimostrare l'esistenza dei fatti estintivi, modificativi e od impeditivi della pretesa tributaria”* in *“Le prove e gli indizi nel processo tributario”*, Vassallo L., p. 20, Giuffrè Editore, 2014, Milano.

² La sua corretta applicazione avrebbe dovuto comportare che l'onere della prova dei fatti costitutivi il presupposto impositivo sia, senza eccezioni, a carico esclusivamente dell'ente impositore, indipendentemente dalla natura del credito vantato dall'Amministrazione Finanziaria nei confronti del contribuente (Cass. n. 22491 del 2017, Cass. n. 955 del 2016). Regola troppe volte disattesa.

³ Applicandosi al processo tributario il principio dispositivo, secondo il quale la sentenza è formulata sulla base delle prove

l'orientamento secondo il quale in tema di agevolazioni tributarie l'onere della prova, e quindi la dimostrazione dei presupposti che legittimano la richiesta dell'agevolazione, sia stata posta, in primo luogo, a carico del contribuente⁴. Sempre sulla base del medesimo principio è stata giustificata la regola di ripartizione secondo la quale l'onere di provare la sussistenza dei requisiti di certezza e determinabilità delle componenti del reddito imponibile incombe sull'Amministrazione Finanziaria per quelle positive, e sul contribuente per quelle negative⁵. Da qui apprendo, in maniera del tutto indiscriminata, alla valutazione di economicità e al giudizio di congruità delle componenti economiche negative da parte dell'Amministrazione Finanziaria⁶, più vivo che mai nonostante il passaggio ad una valutazione meramente qualitativa dell'inerenza⁷.

proposte dalle parti, il criterio della vicinanza del mezzo di prova mira ad evitare comportamenti processuali inerti.

⁴ Secondo tale posizione, mai effettivamente smentita, la natura eccezionale della misura agevolativa impone al contribuente, a fronte della specifica contestazione dell'Ufficio, e alla conseguente emissione dell'atto impositivo, l'onere di fornire la prova. Si veda Cass. n. 4791 del 2021, Cass. n. 23228 del 2017.

⁵ Orientamento con radici profonde nel tempo (Cass. n. 7867 del 1997, Cass. n. 13181 del 2000, Cass. n. 11514 del 2001) secondo il quale l'onere della prova dei componenti negativi incombe sul contribuente che ne invoca la relativa deducibilità. Tale approccio ha trovato conferme recentissime (Cass. n. 15320 del 2019).

⁶ Secondo tale deriva spetta al contribuente, anche in ragione del criterio della vicinanza della prova, l'onere di dimostrare l'esistenza dell'inerenza e, se contestata dall'Amministrazione finanziaria, la coerenza economica dei costi deducibili, non essendo a tal fine sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore, ma occorrendo altresì che esista la documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, essendo, in difetto, legittima la negazione della deducibilità del costo (si veda Cass. n. 13588 del 2018, Cass. n. 2179 del 2015; Cass. n. 13300/2017). Definito, perfino, onere "originario" a carico del contribuente, pronuncia nella quale viene affermato che *"la prova dell'inerenza di un costo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto tenuto a provare l'imponibile maturato"* (Cass. n. 18904 del 2018).

⁷ *"L'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa"* (Cass. n. 18904 del 2018).

In questo senso, allora, con un colpo di spugna, la disposizione in commento dovrebbe cancellare le cattive abitudini e i lunghi anni in cui la ripartizione dell'onere della prova avveniva, in barba ai principi di cui all'articolo 2697 del codice civile, secondo criteri mutevole, fortemente condizionati dal contesto e dalla vicinanza, o meno, alla prova da fornire. Speranze che, tuttavia, resteranno deluse sui temi di maggiore interesse.

Sua maestà alla "prova" delle presunzioni.

La prova è la regina del contenzioso. Nessun'altra definizione potrebbe risultare più azzeccata. Se si accantonano per un attimo gli aspetti meramente procedurali, la prova è l'elemento centrale del processo, non solo tributario, il bacino di conoscenze al quale il giudice attinge per esprimere la sua decisione, l'insieme dei fatti la cui conoscenza è fondamentale ai fini del giudizio⁸. La prova è la dimostrazione, in via logica e documentale, anche presuntiva o indiretta, della sussistenza dei fatti costitutivi, modificativi, impeditivi e estintivi⁹. Non esiste un catalogo tassativo delle prove ammesse al procedimento tributario come, ad eccezione del giuramento che continua ad essere espressamente escluso¹⁰, non è previsto alcun divieto rispetto all'ingresso di prove, anche atipiche o diverse da quelle prettamente documentali. Nella loro specificità, non esiste una gerarchia in merito alla conseguente valenza probatoria.

La Riforma conferisce maggiore rigidità alla regola di ripartizione soggettiva dell'onere della prova e agisce su un livello differente rispetto alla

⁸ *"Fulcro dell'attività giudiziaria"* ed è *"caratterizzata da un nesso inscindibile con il giudizio"*. In questo senso si esprime Uberris.

⁹ La prova si *"estrinseca nell'insieme dei dati conoscitivi, delle procedure e dei ragionamenti per mezzo dei quali una determinata ricostruzione dei fatti viene verificata e confermata come vera"*. In questo senso Taruffo.

¹⁰ A differenza della prova testimoniale che è stata introdotta dall'articolo 4, comma 1, lettera c), della Legge 31 agosto 2022, n. 130.

valutazione probatoria degli elementi addotti dalle parti¹¹. Intervenendo esclusivamente sui criteri di ripartizione, la Riforma si limita a chiarire quale parte, per prima, è onerata della prova, assolta la quale si determina l'automatica inversione dell'onere, ma nulla modifica rispetto alle regole di convincimento del giudice, che continuerà a dichiarare soccombente la parte che non avrà soddisfatto l'onere ad esso imposto in ragione della regola soggettiva¹². Orbene, con la Riforma del contenzioso tributario la prova non cambia, come non cambia per l'Amministrazione Finanziaria la possibilità, con i medesimi effetti del passato, di giustificare le contestazioni avanzate e produrre in giudizio prove di carattere meramente presuntivo. La prova per presunzioni, in particolare, non viene scalfita dalla novella legislativa, sia per le presunzioni legali, in presenza di una regola di diritto, che per le presunzioni semplici, ove il nesso di causalità fra fatto noto e fatto ignoto non deriva dalla Legge, ma dall'interpretazione lasciata alla libera valutazione del giudice.

Presunzioni legali, sconfitti in partenza.

Con riferimento alle presunzioni legali relative il tema quasi non si pone. Ai sensi dell'articolo 2727 del codice civile le presunzioni legali sono la conseguenza che la Legge trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto. Benché sul piano prettamente processuale non comportano l'automatica inversione dell'onere della prova, unico e a carico dell'amministrazione, incidono in maniera determinante sui criteri di riparto. Queste, infatti, consentono all'Amministrazione

Finanziaria, al loro semplice verificarsi, di assolvere al proprio compito e, di conseguenza, determinare l'immediata inversione dell'onere probatorio, che viene trasferito sul contribuente. Le presunzioni *iuris tantum* costituiscono un mezzo che dispensa (art. 2728 c.c.) automaticamente ai fini probatori coloro a favore dei quali la presunzione è stabilita¹³.

Nulla pertanto cambierà in materia di accertamenti basati sui controlli bancari ai sensi dell'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973. Secondo l'orientamento granitico della Suprema Corte di Cassazione il predetto articolo 32 introduce nell'ordinamento tributario una presunzione legale relativa in base alla quale sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari, anche di terzi qualora sia dimostrata l'interposizione fittizia¹⁴, sono posti a base della rettifica se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine. Secondo tale orientamento, in maniera del tutto esplicita, nell'avviso di accertamento conseguente al controllo bancario l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione Finanziaria è automaticamente soddisfatto mediante la semplice acquisizione dei dati e degli elementi risultanti dai conti correnti bancari. Si determina, infatti, l'automatica inversione dell'onere della prova a carico del contribuente il quale, dal canto suo, deve dimostrare, in maniera

¹¹ Secondo il principio di allegazione il giudice, infatti, può valutare ai fini decisori tutte le prove, indipendentemente dal fatto che le stesse siano state prodotte agli atti dal soggetto sul quale, secondo la regola di ripartizione soggettiva, sarebbe gravato il relativo onere.

¹² Il principio in esame, come è stato esattamente sostenuto in dottrina, "opera distribuendo sulle parti, in termini di soccombenza, le conseguenze della mancata prova del fatto sul quale si fonda la domanda o l'eccezione. Trattasi di una regola di giudizio, vale a dire di un criterio che entra in gioco nel momento della decisione finale" (Taruffo, "Le prove", Comogli - Ferri - Taruffo - Lezioni sul processo civile).

¹³ Le presunzioni legali non consentono al giudice alcuna valutazione alternativa, dovendo prendere atto dell'inferenza predeterminata dalla Legge.

¹⁴ "Gli artt. 32, n. 7, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972 autorizzano l'Ufficio finanziario a procedere all'accertamento fiscale anche attraverso indagini su conti correnti bancari formalmente intestati a terzi ma che si ha motivo di ritenere connessi ed inerenti al reddito del contribuente" (Cass. n. 1898 del 2016). Secondo la giurisprudenza di legittimità tale ricostruzione risulta certamente meno rigorosa nell'ambito del nucleo familiare (Cass. n. 32427 del 2019), o in presenza di rapporti di stretta contiguità che possono instaurarsi in ambito societario (Cass. n. 7071 del 2020).

sufficientemente analitica¹⁵, anche in forma presuntiva, che tali movimenti abbiano già concorso alla formazione dell'imponibile ovvero ne siano del tutto estranei¹⁶.

Basandosi su una presunzione legale, nonostante la Riforma, i dati bancari che non abbiano trovato un'adeguata giustificazione da parte del contribuente assumeranno una rilevanza decisiva ai fini dell'assolvimento dell'onere probatorio a carico dell'Amministrazione Finanziaria. Nel momento in cui la presunzione legale, con il suo semplice verificarsi, assurge a prova della contestazione, il contribuente, per evitare l'automatica soccombenza, è chiamato, a sua volta, a fornire la prova contraria¹⁷. Prova, non dimentichiamolo, che potrà essere fornita anche

a mezzo di ulteriori presunzioni, se sufficientemente qualificate.

Le presunzioni sono tutte uguali.

Lo stesso accade per le presunzioni semplici, ovvero le conseguenze che ai sensi dell'articolo 2727 del codice civile il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignoto. Nonostante le differenze, in quanto le presunzioni semplici (2728 c.c.) non sono stabilite dalla Legge, ma lasciate alla prudenza del giudice, il quale le può ammettere solo se gravi, precise e concordanti¹⁸, quando la presunzione risulti formata, ovvero sufficientemente qualificata, la stessa assume la medesima valenza presuntiva della presunzione legale relativa, senza più alcuna differenza di fondo, determinando l'inversione dell'onere della prova. Risultato identico per le presunzioni semplicissime, ovvero prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, in tutti i casi in cui l'ordinamento tributario, data la particolare gravità delle violazioni commesse, ne prevede il pieno e automatico riconoscimento (artt. 39, comma 2, e 41, comma 2, del DPR n. 600 del 1973).

La Riforma, pertanto, non determina conseguenze favorevoli nemmeno laddove la controversia verta sui principali orientamenti espressi dalla giurisprudenza di legittimità in quelle che, ormai da tempo, sono definite "presunzioni giurisprudenziali". Lungi dal costituire un'ulteriore categoria di presunzioni, differenti da quelle semplici e da quelle legali, queste sono la rappresentazione delle principali correnti di pensiero della Corte di Cassazione, ormai granitiche, in tema di accertamento tributario basato su presunzioni semplici. Presunzioni che nel tempo sono diventate tali da determinare al solo verificarsi, alla stregua delle

¹⁵ "In tema di accertamenti bancari, gli artt. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevedono una presunzione legale in favore dell'erario che, in quanto tale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 cod.civ. per le presunzioni semplici, e che può essere superata dal contribuente attraverso una prova analitica, con specifica indicazione della riferibilità di ogni versamento bancario, idonea a dimostrare che gli elementi desumibili dalle movimentazioni bancarie non attengono ad operazioni imponibili, cui consegue l'obbligo del giudice di merito di verificare con rigore l'efficacia dimostrativa delle prove offerte dal contribuente per ciascuna operazione e di dar conto espressamente in sentenza delle relative risultanze" (Cass. n. 13112 del 2020).

¹⁶ "L'art. 32, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevede una presunzione legale in base alla quale sia i prelevamenti che i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi e a fronte della quale il contribuente, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici da sottoporre comunque ad attenta verifica da parte del giudice, il quale è tenuto a individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti correlando ogni indizio (purché grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative" (Cass. n. 714 del 2019; si veda inoltre Cass. n. 15857 del 2016).

¹⁷ "La riconducibilità dei versamenti effettuati dai lavoratori autonomi e dai professionisti sui propri conti correnti ai compensi dai medesimi percepiti è assistita dalla presunzione legale posta dalle predette disposizioni a favore dell'Erario, che data la fonte legale, non necessita - come erroneamente ha ritenuto la CTR - dei requisiti di gravità, precisione e concordanza richiesti dall'art. 2729 cod. civ. per le presunzioni semplici, ed è superabile soltanto dalla prova contraria fornita dal contribuente (Cass. n. 6237 del 2015 e n. 9078 del 2016)" (Cass. n. 6947 del 2017).

¹⁸ Requisiti che possono essere tradotti in un adeguato grado di inferenza presuntiva che conduce il giudice ad un dato sufficientemente probabile e, di conseguenza, plausibile (Cass. n. 3646 del 2004, Cass. n. 7931 del 1996).

presunzioni legali, l'inversione dell'onere probatorio.

Si osservi, ad esempio, il punto di vista espresso dalla Suprema Corte in tema di antieconomicità del comportamento del contribuente. Nonostante la cosiddetta valutazione di congruità¹⁹, ossia il giudizio di proporzionalità fra il costo e il corrispettivo vantaggio conseguito, sia stata superata da una valutazione prettamente qualitativa dell'inerenza²⁰, la presunta antieconomicità del comportamento del contribuente²¹ conserva, secondo la predetta giurisprudenza, un forte connotato presuntivo che determina il ribaltamento dell'onere probatorio. In particolare, secondo il tenore espresso, una volta che l'Ufficio abbia contestato, dimostrandola, l'antieconomicità delle scelte imprenditoriali, poiché assolutamente contrarie ai canoni dell'economia, grava sul contribuente l'onere di dimostrare la regolarità delle

annotazioni contabili²², fornendo le necessarie spiegazioni e giustificazioni²³.

Lo stesso accade in tema di attribuzione in via presuntiva di utili ai soci di società di capitali sulla base del principio che si richiama alla ristretta base societaria. Tale orientamento, in caso di accertamento di utili non contabilizzati in capo a società di capitali a ristretta base partecipativa, legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente, determinatosi l'inversione dell'onere della prova, di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti²⁴. Le presunzioni collegate alla ristretta compagine sociale sono tali da sollevare l'Amministrazione Finanziaria dal documentare le circostanze gravi, precise e concordanti, le stesse circostanze sull'assunto delle quali viene attribuito proporzionalmente ai soci le quote del maggior reddito accertato nei confronti della società. Ancora una volta non si tratta di una questione attinente la ripartizione dell'onere probatorio, ma delle conseguenze che la prova presuntiva assunta dall'Amministrazione Finanziaria è in grado di determinare²⁵.

Cassazione verso l'assoluta continuità.

Quella illustrata, in fondo, è la stessa visione espressa dalla Suprema Corte di Cassazione con la prima pronuncia post Riforma (Sentenza n. 31878 del 2022). Secondo quest'ultimo

¹⁹ Tale orientamento, che si spinge fino a valutare la congruità dei costi e dei ricavi con negazione della deducibilità di una componente negativa se non proporzionata ai ricavi (Cass. 9036 del 2013, Cass. n. 8072 del 2010), è stato superato sul presupposto che siffatto sindacato *“non sembra potersi spingere, come postulato dall'amministrazione ricorrente, sino alla verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno circa l'opportunità, di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività”* (Cass. n. 21405 del 2017). Oltre, infatti, si enterebbe nelle valutazioni di strategia commerciale dell'imprenditore (Cass. n. 10319 del 2015).

²⁰ *“L'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro dai riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti a un giudizio qualitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo”* (Cass. n. 450 del 2018). In questo senso, l'inerenza non può essere negata dalla sproporzione o incongruità dei costi, ma deve risolversi in un giudizio qualitativo, non quantitativo, strettamente correlato alla nozione stessa di reddito d'impresa. La correlazione immediata fra costi e ricavi passa, di conseguenza, in secondo piano (Cass. 13882 del 2018).

²¹ *“Nel giudizio tributario, una volta contestata dall'Erario l'antieconomicità di una operazione posta in essere dal contribuente che sia imprenditore commerciale, perché basata su contabilità complessivamente inattendibile in quanto contrastante, con i criteri di ragionevolezza, diviene onere del contribuente stesso dimostrare la liceità fiscale della suddetta operazione ed il giudice tributario non può, al riguardo, limitarsi a constatare la regolarità della documentazione cartacea”* (Cass. n. 22920 del 2018. Si veda, inoltre, Cass. n. 25257 del 2017, Cass. n. 14941 del 2013, Cass. n. 11599 del 2007).

²² Cass. n. 8845 del 2019, Cass. n. 27804 del 2018.

²³ Cass. n. 1282 del 2021.

²⁴ Cass. n. 16913 del 2020, Cass. n. 1947 del 2019, Cass. n. 32959 del 2018.

²⁵ Il fondamento logico della costruzione giurisprudenziale si rinviene nella “complicità” che normalmente avvince un gruppo societario composto da poche persone, in genere da due fino ad un massimo di sei (ma non v'e' alcun dato numerico preciso, trattandosi di una presunzione semplice), sicché vi e' la presunzione che gli utili extracontabili siano stati distribuiti ai soci, nel corso dello stesso esercizio annuale, salva la prova contraria a carico del contribuente.

pronunciamento la Riforma ribadisce la regola, già vigente, secondo la quale l'onere della prova sia in capo all'Amministrazione Finanziaria, salvo i casi in cui le presunzioni determinino, per il loro stesso meccanismo di funzionamento, l'inversione dell'onere probatorio. Nel porre la centralità della prova nell'istruttoria dibattimentale, i giudici di legittimità da un lato confermano l'immediata entrata in vigore delle disposizioni in tema di ripartizione dell'onere probatorio avanzate con la Riforma, aspetto sul quale si era discusso, dall'altro conferma come la Riforma non incide sul meccanismo di formazione della prova, anche presuntiva²⁶.

Consapevoli, finalmente, come sia l'Amministrazione Finanziaria il soggetto per primo onerato all'assolvimento dell'onere probatorio, senza più titubanze o regole variabili, non tutti i problemi vengono pertanto risolti con la Riforma. Sul tavolo degli imputati restano le presunzioni "giurisprudenziali". Nei fatti troppo simili a quelle legali, l'automatica inversione dell'onere della prova che esse determinano, in assenza di pronunce in senso contrario, rischia di rendere vano ogni tentativo di miglioramento del sistema. Con esse la prova per l'Amministrazione Finanziaria è sempre assicurata.

²⁶ "La nuova formulazione legislativa, nel prevedere che [...] non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale".

I LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE: ASPETTI CIVILISTICI E FISCALI

La valutazione civilistica e fiscale dei lavori in corso su ordinazione delle imprese che lavorano su commessa presenta particolarità a seconda della loro durata (infrannuale, ovvero ultrannuale).

Nel presente lavoro sono esaminati gli aspetti civilistici e la disciplina fiscale delle commesse di durata superiore ai 12 mesi.

di Giovanni Riccio

Definizione

La definizione dei lavori in corso su ordinazione si rinviene nel prg. 5 dell'OIC 23, secondo il quale tali lavori scaturiscono da un contratto *“per la realizzazione di un bene (o una combinazione di beni) o per la fornitura di beni o servizi non di serie che insieme formino un unico progetto, ovvero siano strettamente connessi o interdipendenti per ciò che riguarda la loro progettazione, tecnologia e funzione o la loro utilizzazione finale”*¹.

E' opportuno precisare che deve trattarsi di esecuzioni su commessa del cliente, sulla base delle specifiche tecniche da questi richieste.

Ne consegue che la produzione per il proprio magazzino con finalità di successiva rivendita non rientra nel perimetro dei lavori in corso su ordinazione. E' il caso, ad esempio, delle realizzazioni di unità immobiliari da parte delle imprese di costruzione che producono per la rivendita.

La fattispecie contrattuale generalmente sottostante all'esecuzione dei lavori in parola è rappresentata dall'appalto, nonché da altri atti aventi simile contenuto economico giuridico. Solitamente hanno ad oggetto la realizzazione di *“opere, edifici, strade, ponti, dighe, navi, impianti, la fornitura di servizi direttamente correlati alla realizzazione di un'opera (ad esempio, servizi di progettazione) o la fornitura di più beni o servizi pattuiti come oggetto unitario”*

La durata della commessa, infrannuale, ovvero ultrannuale, è determinata in base ai tempi di esecuzione della stessa. Precisamente la durata è quella che intercorre tra la data di avvio dei lavori e quella prevista per la loro ultimazione, individuate secondo la pattuizione contrattuale.

Da ciò deriva che eventuali sospensioni dei lavori per effetto delle quali l'esecuzione dei lavori, originariamente prevista entro i dodici mesi, si concretizza in un arco temporale superiore, non determina il passaggio di qualificazione da commessa infrannuale ad ultrannuale.

La rappresentazione in bilancio

Di seguito sono riepilogate le voci di bilancio coinvolte nella rappresentazione in bilancio dei lavori in corso su ordinazione.

- Rimanenze di lavori in corso
Stato patrimoniale C.I.3 “Lavori in corso su ordinazione”
- Crediti per fatture emesse per anticipi, acconti o corrispettivi acquisiti a titolo definitivo
Stato patrimoniale C.II.1 “Crediti verso clienti”, ovvero, in caso di rapporti infragruppo
Stato patrimoniale C.II.2 “Crediti verso controllate”
Stato patrimoniale C.II.3 “Crediti verso collegate”
Stato patrimoniale C.II.4 “Crediti verso controllanti”
Stato patrimoniale C.II.5 “Crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti”
- Anticipi ad acconti ricevuti
Stato patrimoniale D.6 “Acconti”
- Accantonamenti per i costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa, nonché quelli relativi al fondo per perdite probabili su commessa
Stato patrimoniale B.4 “Altri fondi per rischi ed oneri”
- Corrispettivi liquidati a titolo definitivo
Conto economico A.1 “Ricavi delle vendite e delle prestazioni”

¹ Oltre al citato principio contabile si segnalano i seguenti documenti: CNDCEC, circolare n. 21/IR del 16/11/2010, *“Opere ultrannuali adempimento del contratto, trattamento contabile e implicazioni fiscali”*; FNC

Documento di ricerca *“Lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale: profili contabili e fiscali alla luce della ‘nuova’ derivazione rafforzata”*, 14/6/2018.

- Variazione dei lavori in corso su ordinazione pari alla variazione delle rimanenze per lavori eseguiti e non ancora liquidati in via definitiva rispettivamente all’inizio ed alla fine dell’esercizio
Conto economico A.3 “Variazione dei lavori in corso su ordinazione”
- Costi di commessa
Conto economico B “Costi della produzione” secondo la loro natura
- Rimanenze di materiali acquistati per l’esecuzione della commessa in attesa di impiego, che non costituiscano contrattualmente oggetto di corrispettivo
Stato patrimoniale C.2 “Rimanenze di materie prime sussidiarie e di consumo”
- Variazione delle rimanenze di materiali acquistati per l’esecuzione della commessa in attesa di impiego, che non costituiscano contrattualmente oggetto di corrispettivo
Conto economico B.11 “Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci”;
- Ritenute a garanzia
Stato patrimoniale C “Crediti” (secondo le indicazioni dell’OIC 15)

Ai sensi del numero 1, comma 1, dell’articolo 2427 c.c., la nota integrativa deve indicare *“i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all’origine in moneta avente corso legale nello Stato”*.

Secondo il principio contabile di riferimento (prg. 94), nel caso dei lavori in corso su ordinazione va rappresentato:

- *“se è stato utilizzato il criterio della commessa completata o il criterio della percentuale di completamento;*
- *la metodologia adottata per stimare lo stato avanzamento;*
- *i criteri di contabilizzazione dei costi per l’acquisizione della commessa, dei costi*

preoperativi, dei costi da sostenersi dopo la chiusura della commessa;

- *il trattamento contabile degli oneri finanziari, nel caso siano stati considerati nella valutazione dei lavori in corso su ordinazione;*
- *la contabilizzazione delle probabili perdite di valore rilevate”*.

In riferimento alla previsione del numero 9) dell’articolo sopra citato, ai sensi del quale in nota integrativa si deve indicare *“l’importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest’ultime sono distintamente indicati”*, l’OIC 23 contiene un’importante precisazione.

In adempimento della citata prescrizione normativa la nota integrativa deve riportare l’importo degli impegni contrattualmente assunti per l’esecuzione di opere e/o servizi in corso al termine dell’esercizio, nonché l’esposizione dell’appaltatore nei confronti dei committenti per i lavori non ancora definitivamente accertati e liquidati.

Inoltre, se rilevante, *“per le società appaltatrici partecipanti a consorzi, [la nota integrativa deve evidenziare] l’elenco, con relativa descrizione, delle significative partecipazioni ai consorzi, con l’indicazione della quota di partecipazione, delle clausole che comportano significativi impegni e dei lavori ottenuti dai consorzi o affidati ai consorzi”*.

La valutazione civilistica

Ai fini della loro rappresentazione in bilancio, i lavori in corso su ordinazione possono essere

iscritti, alternativamente, con uno dei seguenti criteri:

- secondo il minore tra il costo di produzione che comprende tutti i costi direttamente imputabili all'opera ed il valore di realizzazione (articolo 2426, comma 1, n. 9);
- secondo i corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza (articolo 2426, comma 1, n. 11).

Il primo dei due metodi di valutazione è comunemente denominato criterio della “commessa completata”; il secondo, invece, viene definito della “percentuale di completamento”.

Come si evince dalle indicazioni appena riportate, il codice civile non effettua alcuna distinzione in ordine alla durata dei lavori.

Il principio contabile n. 23, invece, rappresenta che il criterio della percentuale di completamento (quello di cui all'articolo 2426, comma 1, n. 11) dev'essere utilizzato per la valutazione delle commesse ultrannuali, nel caso in cui ricorrano le seguenti condizioni:

- tra le parti esista un contratto vincolante che definisca in modo puntuale le obbligazioni di ciascuno, in particolare il diritto al corrispettivo;
- l'appaltatore maturi con ragionevole certezza il diritto al corrispettivo man mano che i lavori sono eseguiti;
- non sussistano condizioni di incertezza in ordine alle clausole contrattuali, ovvero fattori esterni tali da incidere sulla possibilità delle parti contraenti di adempiere alle proprie obbligazioni derivanti dalla stipula dell'accordo;
- è possibile stimare in modo attendibile il risultato della commessa.

Qualora tali condizioni non siano soddisfatte si applica il metodo della commessa completata.

L'OIC afferma (prg. 47) che in caso di commesse infrannuali la valutazione può essere eseguita con entrambi i metodi.

Il criterio della percentuale di completamento

All'applicazione del criterio della percentuale di completamento consegue che

- la valutazione dei lavori in corso al termine dell'esercizio sia pari al corrispondente ricavo maturato individuato con riferimento allo stato di avanzamento dei lavori;
- i ricavi siano imputati nell'esercizio nel quale i corrispettivi sono acquisiti a titolo definitivo;
- i costi di commessa siano rilevati nell'esercizio in cui i lavori sono eseguiti.

Rispetto a tale ultima asserzione va precisato che le perdite probabili relative alle commesse in corso sono rilevate nell'esercizio nel quale risultano prevedibili.

Con il criterio della percentuale di completamento (o dello stato di avanzamento), i costi, i ricavi ed il margine di commessa vengono riconosciuti in funzione dell'avanzamento dell'attività produttiva e quindi attribuiti agli esercizi in cui tale attività si esplica.

“Lo stato di avanzamento dei lavori (o percentuale di completamento) consente di accertare il ricavo maturato alla fine di ciascun esercizio e dunque il valore delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione (voce CI3) e il valore della produzione eseguita nell'esercizio da rilevare a conto economico (voce A3)” (OIC 23, prg. 61).

Lo stato di avanzamento dei lavori può essere determinato in base a metodi differenti riconducibili a due categorie:

- metodi basati sui valori, o dati, di carico della commessa;
- metodi basati sulla misurazione della produzione effettuata.

Rientrano tra i primi il metodo del costo sostenuto (*cost to cost*) e quello delle ore lavorate. Sono, invece, compresi tra i secondi il metodo delle misurazioni fisiche e quello delle unità consegnate.

Metodo del costo sostenuto

Al fine di determinare il valore delle rimanenze di lavori in corso di esecuzione con il metodo *cost to cost* è necessario rapportare i costi sostenuti alla data di riferimento a quelli complessivamente previsti per la commessa. La percentuale così ottenuta, applicata al corrispettivo stimato della commessa, determina la sua valorizzazione in base ai ricavi stimati alla data prescelta.

L'applicazione di tale metodo presuppone innanzitutto che il sistema informativo dell'impresa consenta una stima attendibile dei costi e dei ricavi della commessa. In secondo luogo, è necessario che, in base alle caratteristiche negoziali e tecniche dei lavori, esista una possibilità oggettiva di eseguire tali stime.

Occorre prestare attenzione ad escludere dai costi sostenuti quelli inerenti ad attività successive alla data di riferimento, in quanto la loro inclusione determinerebbe un effetto distorsivo sulla valutazione, vale a dire sulla quantificazione del suo stato di avanzamento. E' il caso, ad esempio, dei materiali acquistati per l'esecuzione della commessa ma non ancora impiegati, ovvero dell'ammontare fatturato dai subappaltatori in eccedenza ai lavori da essi eseguiti.

L'inclusione di tali costi ai fini della valorizzazione delle rimanenze ne genererebbe una sopravvalutazione, pertanto vanno sospesi. In particolare, come visto in precedenza, i materiali

non utilizzati sono collocati tra le relative giacenze.

Metodo delle ore lavorate

Il metodo delle ore lavorate determina il valore dell'opera, ovvero del servizio, in corso in base alle ore lavorate rispetto a quelle complessivamente previste.

“L'applicazione di tale metodo comporta in sintesi:

- *la suddivisione dei ricavi totali previsti di commessa in:*
 - *costi previsti dei materiali e altri costi diretti (es: assicurazioni, royalties), esclusa la mano d'opera;*
 - *valore aggiunto complessivo, per il residuo;*
- *la previsione del totale delle ore dirette di lavorazione necessarie per il completamento delle opere ed il calcolo del valore aggiunto orario (quale quoziente del valore aggiunto complessivo e delle ore totali previste);*
- *la valutazione delle opere in corso di esecuzione ad una certa data, quale somma:*
 - *dei costi effettivi dei materiali impiegati nelle lavorazioni e degli altri costi diretti sostenuti (esclusa la mano d'opera);*
 - *del valore aggiunto maturato, calcolato moltiplicando le ore dirette effettivamente lavorate per il valore aggiunto orario” (OIC 23, prg. 71).*

Metodo delle unità consegnate

Tale criterio di determinazione dello stato di avanzamento dei lavori della commessa può essere applicato nel caso della fornitura di una serie di prodotti uguali o omogenei, la cui produzione segua il flusso delle consegne ed i ricavi ed i costi unitari, quindi la relativa marginalità unitaria, siano sostanzialmente gli stessi, ovvero la stessa (marginalità), per ciascuna unità prodotta.

I prodotti non ancora consegnati, ovvero quelli in corso di ultimazione, sono valutati al costo di produzione e collocati tra le relative giacenze (stato patrimoniale C.I.2 “prodotti in corso di lavorazione e semilavorati”; C.I.4 “prodotti finiti e merci”).

Metodo delle misurazioni fisiche

In applicazione di tale metodo si procede alla determinazione delle quantità prodotte ed alla relativa valorizzazione secondo i prezzi contrattuali. Per il suo utilizzo è necessario che nel contratto siano espressamente previsti, ovvero che siano oggettivamente determinabili in altro modo, i prezzi per ciascuna opera o lavorazione nell'unità di misura utilizzata per la rilevazione delle quantità prodotte.

Tale metodo comporta che i costi inerenti ad attività per le quali in contratto non è previsto un corrispettivo siano sospesi e imputati al conto economico in base alla percentuale di completamento dei lavori.

I costi dei materiali acquistati e non ancora impiegati per il lavoro in corso di esecuzione oggetto di misurazione e valutazione sono sospesi e valorizzati quali rimanenze di magazzino.

Il criterio della commessa completata

Come precisato dal prg. 80 dell'OIC di riferimento, *“con il criterio della commessa completata, i ricavi ed il margine di commessa sono riconosciuti solo quando il contratto è completato, ossia alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene realizzato o i servizi sono resi. L'adozione di tale criterio comporta, quindi, la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, al loro costo di produzione”*.

La conseguenza della valutazione al costo è l'assunzione del principio contabile OIC 13 “Rimanenze” quale riferimento per le regole da applicare, che vanno adattate alle peculiarità dei lavori in corso, secondo quanto previsto dall'OIC 23.

Per l'applicazione di tale metodo assume rilievo decisivo la corretta individuazione del momento in cui avviene il trasferimento dei rischi connessi al lavoro eseguito in favore del committente l'opera o il servizio.

A tal fine è necessario che siano rispettate le seguenti condizioni:

- il bene sia stato costruito ed accettato dal committente;
- il collaudo sia stato esitato positivamente, qualora sia rinviato per cause non imputabili all'esecutore, il contratto può considerarsi completato nel caso in cui sia documentabile l'avvenuta richiesta di collaudo e siano assolate le condizioni dei due punti successivi;
- gli eventuali costi da sostenere successivamente all'esecuzione dell'opera non siano di importo significativo e, in ogni caso, siano stanziati in bilancio;
- se sussistono condizioni di incertezza connesse alla commessa che possono esplicare effetti successivamente alla ultimazione del lavoro, possono essere ragionevolmente stimati ed accantonati.

I costi sulla base del cui sostenimento dev'essere determinato il valore della commessa secondo il metodo della commessa completata possono essere suddivisi in tre categorie:

- i costi pre-operativi (sostenuti dopo la stipula del contratto e prima dell'avvio dei lavori);
- i costi di commessa (costi di realizzazione);

- i costi post commessa (da sostenere eventualmente dopo l'ultimazione dei lavori).

I primi sono considerati in modo analogo ai costi per l'esecuzione dei lavori e sono rilevati con i medesimi criteri. Gli ultimi, invece, si accantonano nell'esercizio in cui la commessa è ultimata.

I costi di commessa rilevanti per la applicazione del criterio in parola sono quelli direttamente riferibili ai lavori in corso, nonché quelli indiretti riferibili all'intera attività produttiva e ripartiti, per imputazione, sulle singole commesse.

Per costi diretti, ad esempio, si intendono:

- i costi dei materiali utilizzati per la realizzazione dell'opera;
- i costi della manodopera (nel caso di opere realizzate in uno specifico cantiere, tali costi includono tutta la manodopera di cantiere, incluso il personale direttivo);
- i costi dei subappaltatori;
- le spese del trasferimento di impianti e di attrezzature al cantiere;
- gli ammortamenti ed i noli dei macchinari impiegati;
- le royalties per brevetti utilizzati per l'opera;
- i costi per fidejussioni ed assicurazioni specifiche;
- i costi di progettazione (se riferibili direttamente alla commessa).

Per costi indiretti, indicativamente, si intendono:

- i costi di progettazione (se tali si riferiscono all'intera attività produttiva o a gruppi di commesse);
- i costi generali di produzione.

Non sono da considerare quali costi di commessa quelli che si riferiscono all'attività di impresa nel suo complesso, come, a titolo esemplificativo e

non esaustivo, le spese generali di amministrazione e vendita e le spese generali di ricerca e sviluppo.

La valutazione fiscale delle commesse ultrannuali

Le commesse pluriennali, vale a dire quelle con tempo di esecuzione superiore ai dodici mesi, devono essere valutate secondo il disposto dell'articolo 93 del TUIR, ai sensi del quale *“la valutazione è effettuata sulla base dei corrispettivi pattuiti”*.

L'ultrannualità dei tempi di realizzazione va individuata quando si tratta di lavori “a corpo”, che prevedono un corrispettivo unitario, la cui esecuzione è in corso al termine del periodo di imposta.

Come precisato dalla prassi erariale (risoluzione n. 342/E, 31/10/2002), si tratta di contratti

- *“riguardanti opere, forniture e servizi che per essere compiutamente realizzati o eseguiti necessitano un tempo superiore a 12 mesi investendo, di conseguenza, almeno due periodi d'imposta”*;
- *“da cui derivano una serie di obbligazioni a carico del commissionario che, se pur distinte e singolarmente individuabili, sono tra di loro oggettivamente connesse in modo da perdere autonoma rilevanza e costituire un'unica, complessa prestazione volta al conseguimento di un risultato finale diverso e ulteriore rispetto alle singole prestazioni (ad esempio, la fornitura “chiavi in mano” di un sistema informatico personalizzato o il restauro di un'opera d'arte)”*.

Non è mai ammessa la valutazione al costo, criterio consentito sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2006.

La Cassazione ha precisato che in tema di determinazione del reddito d'impresa la valutazione delle giacenze relative a commesse ultrannuali deve essere effettuata con il criterio della percentuale di completamento, il quale determina la suddivisione dell'utile totale che scaturisce dall'operazione nei vari esercizi di svolgimento della stessa ed in proporzione ai lavori eseguiti per ciascun periodo, al fine di evitare la concentrazione dell'imponibile nell'ultimo esercizio (Cass. Civ., Sez. V, ordinanza n. 23962, 1/10/2018 e n. 17538, 28/6/2019).

In caso di valutazione civilistica secondo il criterio della commessa completata, a nulla vale il principio di derivazione rafforzata. Come precisato dall'Agenzia delle Entrate (risposta n. 26, Telefisco 2018), *“trattasi di una fattispecie per la quale anche la rappresentazione di bilancio (in termini di criteri di qualificazione, di classificazione e di imputazione temporale) derivante dall'applicazione delle nuove regole contabili esplicita la rilevazione di componenti reddituali accesi alle variazioni di rimanenze; tale rappresentazione continua pertanto ad essere il presupposto contabile per l'applicazione delle regole di cui al citato articolo 93 del Tuir (in altri termini, per i soggetti che redigono il bilancio secondo i principi Oic, diversamente da quanto avviene per i soggetti Ias/Ifrs adopter, il principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83 del medesimo Tuir non disattiva le regole fiscali stabilite da citato testo unico in relazione alle commesse ultrannuali)”*.

Ne consegue, quindi, che qualora civilisticamente si sia proceduto ad una valorizzazione “al costo” dei lavori ultrannuali in corso al termine del periodo di imposta, è necessario procedere ad una variazione in aumento ai fini reddituali per ricondurre il valore di bilancio a quello determinabile in applicazione dell'articolo 93 del TUIR (risoluzione n. 129/E, 3/4/2008).

Il comma 2, altresì, dispone che *“delle maggiorazioni di prezzo richieste in applicazione di disposizioni di legge o di clausole contrattuali si tiene conto, finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 per cento. Per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati”*.

In ordine alle eventuali maggiorazioni di prezzo occorre distinguere se sono state approvate o meno dal committente. Qualora, infatti, siano state riconosciute dall'appaltante, rappresentano dei ricavi per l'intero importo. Viceversa, nel caso in cui ciò non sia avvenuto contribuiscono alla determinazione del valore dei lavori in corso al termine del periodo di imposta in misura non inferiore al 50 per cento della richiesta avanzata dall'impresa esecutrice.

Le maggiorazioni in parola possono essere richieste, ad esempio, nei seguenti casi (circolare Ministero delle Finanze n. 36, 22/9/1982):

- a titolo di revisione prezzi, di riserve, di maggiori corrispettivi per aumenti o variazioni delle opere ordinati durante l'esecuzione dei lavori;
- per aumento del costo della manodopera o dei materiali;
- per sopravvenuta difficoltà di esecuzione;
- per qualsiasi altro titolo che trovi il suo fondamento nella legge o nel contratto.

Nel caso in cui parte della commessa sia stata coperta da stati di avanzamento lavori, la valutazione è effettuata in base ai corrispettivi liquidati, sia a titolo definitivo, che provvisorio.

I corrispettivi liquidati a titolo definitivo dal committente si comprendono tra i ricavi dell'impresa esecutrice. In buona sostanza, i costi si considerano sostenuti dal committente e i ricavi si considerano conseguiti dall'appaltatore:

- alla data di accettazione, senza riserve, dell'opera compiuta;

- ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori (SAL), alla data di accettazione definitiva degli stessi.

In proposito va evidenziato che l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 117/E del 5/11/2018, ha chiarito che rilevano “*in capo all'appaltatore i costi relativi ai SAL liquidati in via provvisoria al subappaltatore che hanno concorso alla valutazione delle opere ultrannuali*”. In caso contrario, infatti, verrebbe meno il principio di correlazione tra costi e ricavi, sottoponendo a tassazione i ricavi (in forma di rimanenze di lavori in corso) prescindendo dai relativi costi corrispondenti ai SAL provvisori relativi alle prestazioni dei subappaltatori.

Il comma 6 dell'articolo 93 del TUIR prescrive che “*alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato, distintamente per ciascuna opera, fornitura o servizio, un prospetto recante l'indicazione degli estremi del contratto, delle generalità e della residenza del committente, della scadenza prevista, degli elementi tenuti a base per la valutazione e della collocazione di tali elementi nei conti dell'impresa*”.

La citata circolare n. 36 del 1982 contiene un esempio del prospetto che presuppone l'indicazione:

- dei dati del contratto e di quelli di eventuali atti aggiuntivi;
- dei corrispettivi pattuiti inizialmente e delle modifiche intervenute per eventuali atti aggiuntivi (A);

- delle maggiorazioni di prezzo già definite (B);
- degli importi già liquidati in via definitiva (C);
- dell'ammontare complessivo dei corrispettivi pattuiti e non ancora liquidato in via definitiva ($D = A + B - C$);
- della valutazione eseguita delle prestazioni eseguite e non ancora liquidate in via definitiva (E), suddiviso tra quello coperto da stati avanzamento lavori, delle prestazioni eseguite dalla data dell'ultimo SAL sino al termine del periodo di imposta e quello delle maggiorazioni di prezzo non ancora definite.

Infine, si evidenzia che la Suprema Corte ha sentenziato (Cass. Civ., sez. V, ordinanza n. 10983, 9/6/2020) che sono da includere tra le rimanenze dell'impresa anche quelle relativi a lavori aggiudicati ad un'associazione temporanea di imprese alla quale essa partecipa, anche nel caso in cui le imprese riunite abbiano costituito una società consortile per l'esecuzione dei lavori. I Giudici hanno chiarito che “*la valutazione delle opere e dei servizi in corso di esecuzione alla fine di ciascun periodo di imposta va effettuata dalle singole imprese riunite, benché l'opera venga eseguita per il tramite di uno strumento operativo comune. I lavori in corso di esecuzione, allora, vanno indicati, per la quota di spettanza di ciascuna società consorziata, facente parte dell'ATI, nelle proprie rimanenze finali*”.

LA NOTIFICA DI ATTI IMPOSITIVI RILEVANTI AI FINI DELL'ARTICOLO 48 BIS DEL DPR 602/73

L'articolo analizza con profilo critico la disciplina prevista dall'art. 48 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in materia di blocco dei pagamenti da parte della pubblica amministrazione, mettendola a confronto con un'altra norma volta a disincentivare gli inadempienti in materia fiscale e contributiva, ovvero l'art. 80 co. 4 del D.lgs. 50/2016, il c.d. "Codice degli appalti pubblici e dei contratti di concessione".

di Giuseppe Avanzato

La disciplina di cui all'art. 48 bis - D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602

L'art. 48 bis¹ - D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, rubricato “*Disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni*” dispone che: “*le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a cinquemila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo*”.

In ossequio alla prefata norma, quindi, le Pubbliche Amministrazioni, prima di effettuare a qualunque titolo il pagamento di un importo superiore ad euro 5.000, **devono inoltrare un'apposita istanza di verifica**, secondo le modalità sancite dal D.M. 18 gennaio 2008, n. 40², **all'Agenzia delle Entrate/Riscossione** (ex Equitalia Servizi S.p.a.), al fine di accertare che il beneficiario delle somme non sia **inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento** (e/o affidamenti in carico da accertamenti esecutivi) per importi almeno pari ad euro 5.000.

In caso affermativo, tali soggetti non procedono al pagamento delle somme e segnalano la circostanza ad Agenzia delle Entrate-Riscossione, per l'esazione delle medesime.

Gli eventuali destinatari del "blocco" sono i fornitori di beni o di servizi ed i professionisti che, a qualunque titolo, hanno stipulato contratti con la Pubblica Amministrazione³.

In particolare, il procedimento previsto dalla richiamata norma può essere schematizzato nel seguente modo:

- Prima di eseguire un pagamento di importo superiore a 5.000 euro, la Pubblica Amministrazione inoltra, in via telematica, un'apposita richiesta ad Agenzia delle Entrate-Riscossione;
- Agenzia delle Entrate-Riscossione, nei 5 giorni successivi alla richiesta, verifica se il beneficiario risulta moroso per un importo totale di almeno 5.000 euro;
- Qualora Agenzia delle Entrate/Riscossione non dia riscontro entro i cinque giorni lavorativi successivi all'inoltro dell'istanza, o nel caso in cui risponda alla richiesta comunicando che non risulta un inadempimento, il soggetto pubblico potrà procedere al pagamento a favore del beneficiario delle somme ad esso spettanti;
- Laddove, invece, risulti un inadempimento, la richiesta del soggetto pubblico si tramuterà in segnalazione ai sensi del citato art. 48 bis. In tal caso, il riscontro di Agenzia delle Entrate/Riscossione conterrà l'indicazione dell'ammontare del debito del beneficiario per cui si è verificato l'inadempimento, comprensivo delle spese esecutive e degli interessi di mora dovuti, preannunciando la notifica del pignoramento presso terzi e del relativo

¹ Articolo inserito dall'art. 2, comma 9, DL 3.10.2006 n. 262, pubblicato in G.U. 3.10.2006 n. 230, convertito, con modificazioni, dalla L. 24.11.2006 n. 286.

² Il D.M. 18 gennaio 2008, n. 40 detta le “*Modalità di attuazione dell'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, recante*

disposizioni in materia di pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni”.

³ Ai fini dell'individuazione di detti beneficiari non rileva il fatto che si tratti di una persona fisica o giuridica, o che la stessa sia dotata o meno di personalità giuridica.

ordine di versamento di cui all'art. 72 bis - D.P.R. n. 602/1973. Il soggetto pubblico non potrà procedere al pagamento delle somme dovute al contribuente fino alla concorrenza dell'ammontare del debito comunicato dall'Esattore per i 60 giorni successivi a quello della comunicazione, a meno che in tale lasso di tempo il contribuente non provveda senza indugio a saldare le sue esposizioni debitorie con il Riscossore.

Le Pubbliche Amministrazioni legittimate al "blocco" del pagamento sono, come disposto dal co. 1 dell'art. 48-bis del DPR 602/73, quelle di cui all'art. 1 co. 2 del D. Lgs. 165/2001 e le società a totale partecipazione pubblica.⁴

Ambito oggettivo della disposizione

La sospensione opera per i pagamenti di importo superiore a 5.000 euro.

Per pagamento si intende l'adempimento di un obbligo contrattuale di natura privatistica. Quindi, vi rientrano ad esempio i pagamenti derivanti da appalti e forniture di servizi, compravendite, restituzione di caparre.

Il pagamento dovrebbe essere *"comprensivo di qualsivoglia versamento, esborso di denaro, operato con qualunque mezzo (contante, assegni o strumenti equivalenti, titoli di credito, strumenti finanziari, eccetera) a fronte di un precedente obbligo di natura negoziale, a prescindere dalla sua causa (il titolo cui si riferisce la norma)"*.

Ai fini del blocco, l'importo che la Pubblica Amministrazione deve versare al beneficiario deve essere superiore a 5.000 euro⁵.

Laddove le somme che la Pubblica Amministrazione deve erogare al beneficiario derivino da operazioni soggette a imposta sul

valore aggiunto, la soglia dei 5.000 euro va considerata al lordo dell'IVA. Nel caso di operazioni soggette a split payment, il computo dei 5.000 euro va però eseguito al netto dell'IVA.

Nell'ipotesi in cui le somme che la Pubblica Amministrazione deve erogare al beneficiario siano soggette a ritenuta alla fonte, la soglia dei 5.000 euro deve essere riferita all'importo da pagare al netto delle ritenute stesse, siccome si tratta di somme trattenute in virtù di obblighi legislativi.

Il concetto di inadempimento ai fini del blocco dei pagamenti

In merito al concetto di inadempienza richiamato dalla disposizione in commento, precisazioni sono fornite in seno all'art. 1, co. 1, lett. e) - D.M. 18 gennaio 2008, n. 40.

In particolare, in base a quanto chiarito della predetta disposizione, per "inadempimento" deve intendersi il mancato assolvimento da parte del beneficiario, nel termine di 60 giorni previsto dall'art. 25, co. 2, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, dell'obbligo di versamento di un ammontare complessivo pari almeno a 5.000 euro, derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° gennaio 2000, ex artt. 12 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

È irrilevante la natura del credito portato a riscossione, che può essere tributario, contributivo o di altra genesi ancora. Analogamente, è irrilevante che le somme siano state iscritte a ruolo a titolo definitivo o provvisorio.

⁴ Art. 1 del DM 18.1.2008 n. 40.

⁵ Sino al 28.2.2018, il limite era pari a 10.000 euro, ed è stato ribassato a 5.000 euro dall'art. 1 co. 986 della L. 205/2017

L'art. 48-bis del DPR 602/73 postula l'inadempimento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento; non rilevano, invece, altri atti, come gli avvisi bonari.

Infatti, il riferimento del disposto normativo alle cartelle di pagamento consente di escludere dalla disciplina in esame le pretese avanzate tramite:

- avvisi di accertamento non esecutivi e di liquidazione;
- avvisi di recupero del credito d'imposta;
- avvisi bonari.

Ai fini della prefata disciplina non hanno rilievo le somme che, sebbene siano state iscritte a ruolo, non sono state ancora "recepite" nella cartella di pagamento.

La disciplina brevemente passata in rassegna va però integrata con l'art. 29 - D.L. 31 maggio 2010, n. 78, il quale ha introdotto, a far data dall'1° ottobre 2011, la concentrazione della riscossione nel c.d. "avviso di accertamento esecutivo", prevedendo che, ai fini delle Imposte dirette e dell'IVA, il provvedimento impositivo diventa titolo esecutivo e precetto (sostituendosi alla cartella di pagamento) decorso il termine per la proposizione del ricorso senza che il destinatario abbia provveduto al pagamento delle somme indicate. Ne consegue che l'accertamento esecutivo, una volta notificato, potrà assurgere a titolo idoneo ad attivare il blocco ex art. 48 bis solo qualora sia infruttuosamente decorso il termine mobile per la impugnazione dinnanzi alla Commissione tributaria, comunque mai inferiore a giorni 60 dalla notifica.

Non vengono considerati inadempimenti, i debiti per i quali è stata ottenuta la rateazione o la sospensione della riscossione. (Circ. AdE, 29 luglio 2008, n. 22).

Per quanto concerne gli eventuali ricorsi pendenti si puntualizza che la semplice proposizione del ricorso tributario contro la cartella di pagamento/accertamento esecutivo non comporta la sospensione dell'esecuzione, quindi

non fa venire meno l'inadempimento del beneficiario.

Invece, l'annullamento, con sentenza anche non definitiva, della cartella di pagamento o di uno degli atti presupposti o dell'accertamento esecutivo inibisce l'attivazione della procedura, e, se già avviato, il pignoramento presso terzi.

Del pari, la sospensione della cartella di pagamento o dell'accertamento esecutivo ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. 546/92 comporta l'impossibilità di considerare il beneficiario inadempiente, per cui osta al "blocco" del pagamento.

La sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente non ha effetto ai fini del "blocco", siccome il ricorso, come detto, non inibisce l'art. 48-bis del DPR 602/73.

I RAPPORTI TRA L'ART.48 BIS E L'ART. 80 CO. 4 DEL DLGS. 50/2016

Un'altra norma finalizzata a penalizzare e dunque a scoraggiare gli inadempienti in materia fiscale e contributiva è l'art. 80 co. 4 del D.Lgs. 50/2016 (c.d. "codice degli appalti pubblici e dei contratti di concessione").

La citata norma, nel testo attualmente in vigore, prevede che: *“Un operatore economico è escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti.Un operatore economico può essere escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se la stazione appaltante è a conoscenza e può adeguatamente dimostrare che lo stesso ha commesso gravi violazioni non definitivamente accertate agli obblighi relativi al pagamento di imposte e tasse o contributi previdenziali. Il presente comma non si applica quando l'operatore economico ha ottemperato ai suoi*

obblighi pagando o impegnandosi in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi previdenziali dovuti, compresi eventuali interessi o multe, ovvero quando il debito tributario o previdenziale sia comunque integralmente estinto, purché l'estinzione, il pagamento o l'impegno si siano perfezionati anteriormente alla scadenza del termine per la presentazione delle domande”.

Per effetto di tale norma, dunque, l'esclusione di un operatore economico da una procedura di evidenza pubblica è **obbligatoria** in caso di irregolarità tributarie o contributive "gravi" e "definitivamente accertate".

La medesima norma non manca di precisare che: “Costituiscono **gravi violazioni**⁶ *quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all'importo di cui all'articolo 48-bis, commi 1 e 2-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*”, ovvero un omesso pagamento di imposte e tasse di importo superiore a 5.000 euro.

Costituiscono **gravi violazioni in materia contributiva e previdenziale**⁷ *“quelle ostantive al rilascio del documento unico di regolarità contributiva (DURC), di cui al decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 30 gennaio 2015, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 125 del 1° giugno 2015, ovvero delle certificazioni rilasciate dagli enti previdenziali di riferimento non aderenti al sistema dello sportello unico previdenziale”*.

Inoltre, **costituiscono violazioni definitivamente accertate**⁸ *“quelle contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggetti ad impugnazione.”* È il caso, ad esempio, di una sentenza di merito non impugnata o di una sentenza di Cassazione (senza rinvio) che abbiano confermato la pretesa dell'Amministrazione o il

caso di un atto impositivo non tempestivamente impugnato.

L'esclusione, invece, è **facoltativa**⁹ in caso di irregolarità "gravi" ma non "definitivamente accertate".

E solo tale fine, dunque, le Pubbliche Amministrazioni sono autorizzate a richiedere all'Agenzia delle Entrate apposita attestazione di regolarità fiscale recante i carichi suddetti.

Ai fini del requisito della "gravità", si rimanda alle nozioni già descritte con riguardo alle violazioni definitivamente accertate (violazioni superiori ad euro 5.000, per le irregolarità tributarie; violazioni ostantive al rilascio del DURC, per le irregolarità contributive).

La nozione di irregolarità "non definitivamente accertate", invece, fino a poco tempo fa doveva essere desunta *a contrariis* dalla nozione di violazioni "definitivamente accertate".

Si doveva intendere, quindi, per violazioni non definitivamente accertate, le violazioni contenute in atti impositivi appena notificati, per i quali pendono i termini di impugnazione o atti soggetti al sindacato del giudice tributario.

Stando al tenore letterale della norma si poteva quindi affermare che le violazioni tributarie non definitivamente accertate potevano essere desunte dalla notifica di uno dei seguenti atti:

- avviso di accertamento;
- avvisi di rettifica e/o liquidazione;
- avviso bonario o comunicazione di irregolarità;
- cartella di pagamento notificata a seguito di controlli automatici o formali;
- atto di contestazione o di irrogazione sanzioni;
- processo verbale di constatazione.

economico da una procedura di appalto per irregolarità tributarie e contributive "gravi", anche se "non definitivamente accertate".

⁶ Cfr. art.80 co.4 del D.Lgs. 50/2016.

⁷ Cfr. art.80 co.4 del D.Lgs. 50/2016.

⁸ Cfr. art.80 co.4 del D.Lgs. 50/2016.

⁹ A partire dal 17.7.2020, le stazioni appaltanti hanno la facoltà (e non l'obbligo) di escludere un operatore

Come è evidente l'effetto preclusivo della norma in esame era notevolmente esteso, in quanto la mera notifica di un atto (incluso un avviso bonario) era in grado di compromettere la possibilità del soggetto di partecipare ad una gara d'appalto pubblica e ciò sebbene fosse evidente che l'atto notificato poteva poi rivelarsi illegittimo.

La differenza rispetto a quanto disposto dall'art.48 bis del DPR 602/73 era quindi evidente, in quanto in ottemperanza a quest'ultima disposizione il blocco dei pagamenti interviene solo se per l'atto notificato è inutilmente decorso il termine di impugnazione e l'atto è dunque divenuto definitivo.

Al fine di delimitare la nozione di irregolarità "non definitivamente accertate", l'art. 10 della L. 238/2021¹⁰ è intervenuta a modificare l'art. 80, co. 4 del DLgs. 50/2016.¹¹

In particolare, la novella rimanda a un decreto ministeriale (da emanarsi entro 60 giorni dall'entrata in vigore della norma) la definizione di "gravi violazioni non definitivamente accertate" e prevede, in ogni caso, che tali violazioni non definitive debbano essere correlate al valore dell'appalto e che comunque non rilevino se di importo inferiore a 35.000 euro.

Tale regolamento è stato pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 239 del 12.10.2022¹² e all'art. 2 precisa che "si considera violazione l'inottemperanza agli obblighi, relativi al pagamento di imposte e tasse derivanti dalla:

a) notifica di atti impositivi, conseguenti ad attività di controllo degli uffici;

b) notifica di atti impositivi, conseguenti ad attività di liquidazione degli uffici;

c) notifica di cartelle di pagamento concernenti pretese tributarie, oggetto di comunicazioni di irregolarità emesse a seguito di controllo

automatizzato o formale della dichiarazione, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633."

Inoltre, per quanto concerne la soglia che consente di qualificare grave la violazione ai fini delle disposizioni in commento l'art. 3 del medesimo decreto precisa: "Ai fini del presente decreto, la violazione di cui all'art. 2 si considera grave quando comporta l'inottemperanza ad un obbligo di pagamento di imposte o tasse per un importo che, con esclusione di sanzioni e interessi, è pari o superiore al 10% del valore dell'appalto. Per gli appalti suddivisi in lotti, la soglia di gravità è rapportata al valore del lotto o dei lotti per i quali l'operatore economico concorre. In caso di subappalto o di partecipazione in raggruppamenti temporanei o in consorzi, la soglia di gravità riferita al subappaltatore o al partecipante al raggruppamento o al consorzio è rapportata al valore della prestazione assunta dal singolo operatore economico. In ogni caso, l'importo della violazione non deve essere inferiore a 35.000 euro".

Il successivo articolo 4 precisa, infine, che "Ai fini del presente decreto, la violazione grave di cui all'art. 3 si considera non definitivamente accertata, e pertanto valutabile dalla stazione appaltante per l'esclusione dalla partecipazione alle procedure di affidamento di contratti pubblici, quando siano decorsi inutilmente i termini per adempiere all'obbligo di pagamento e l'atto impositivo o la cartella di pagamento siano stati tempestivamente impugnati. Le violazioni di cui al comma 1 non rilevano ai fini dell'esclusione dell'operatore economico dalla partecipazione alla procedura d'appalto se in relazione alle stesse è intervenuta una pronuncia

possibile esclusione dell'operatore economico dalla partecipazione a una procedura d'appalto per gravi violazioni in materia fiscale non definitivamente accertate".

¹⁰ Legge europea 2019-2020

¹¹ La nuova norma si applica sui bandi di gara e gli avvisi pubblicati dall'1.2.2022.

¹² Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 28.9.2022 recante "Disposizioni in materia di

giurisdizionale favorevole all'operatore economico non passata in giudicato, sino all'eventuale riforma della stessa o sino a che la violazione risulti definitivamente accertata, ovvero se sono stati adottati provvedimenti di sospensione giurisdizionale o amministrativa.

Alcune riflessioni sulle norme esaminate

Per effetto delle previsioni normative contenute nel decreto testé analizzato, la disciplina in materia di appalti risulta notevolmente ridimensionata rispetto alla sua versione precedente, che evidentemente prestava il fianco a non pochi dubbi di legittimità costituzionale, peraltro prontamente sollevati *pro tempore* dagli operatori e dalla stampa specializzata.

Era stato in particolare denunciato l'effetto penalizzante per le imprese, rappresentato dal far discendere l'esclusione per irregolarità tributarie (o contributive) da atti ancora *sub iudice* e suscettibili di essere annullati in sede giurisdizionale.

Era evidente, difatti, che la disciplina per la sua precedente formulazione implicava indirettamente una sorta di "presunzione" di evasione, derivante dalla circostanza che la notifica di un atto impositivo, anche se opposto in giudizio, poteva comportare la dichiarazione di irregolarità tributaria ai fini del codice degli appalti con gravi conseguenze in tema di lesioni dei diritti in capo al soggetto che tale preclusione subiva.

Ecco dunque che, rispetto alle previsioni di cui all'art. 48 bis del D.P.R. 602/73, la preclusione operava con un'ampiezza di applicazione che inevitabilmente danneggiava *ab origine* il contribuente, in quanto la stessa trovava applicazione anche in caso di violazioni contenute in atti impositivi appena notificati, per i quali risultavano ancora pendenti i termini di impugnazione o atti soggetti al sindacato del giudice tributario.

Si ricorda infatti che l'art.48-bis ai fini del blocco dei pagamenti richiedeva che l'atto fosse divenuto definitivo per effetto del decorso del termine impugnatorio di 60 giorni.

La differenza testé evidenziata non era di poco conto.

Con l'intento di meglio delineare la nozione di irregolarità tributarie non definitive, come anticipato, il legislatore è così intervenuto, attraverso il decreto ministeriale del 28 settembre 2022 a precisazione di cosa vada esattamente inteso per "gravi violazioni non definitivamente accertate" e prevedendo, in ogni caso, che tali violazioni debbano essere correlate al valore dell'appalto e che comunque non rilevino se di importo inferiore a 35.000 euro.

La modifica è certamente migliorativa e volta ad eliminare l'evidente distorsione normativa precedentemente in essere. Purtuttavia l'esclusione per irregolarità non definitive rimane sempre in vigore e peraltro palesemente affidata ad un esercizio discrezionale dei poteri della pubblica amministrazione, ma fortemente circoscritta all'interno del perimetro normativo delineato dal decreto in parola.

La circostanza che la nuova norma preveda una soglia di rilevanza per le violazioni non definitive più elevata, commisurata all'appalto e la circostanza che si preveda espressamente che le *"violazioni non rilevano ai fini dell'esclusione dell'operatore economico dalla partecipazione alla procedura d'appalto se in relazione alle stesse è intervenuta una pronuncia giurisdizionale favorevole all'operatore economico non passata in giudicato, sino all'eventuale riforma della stessa o sino a che la violazione risulti definitivamente accertata, ovvero se sono stati adottati provvedimenti di sospensione giurisdizionale o amministrativa"* rende certamente più ragionevole e legittima la norma in commento.

Al pari di quanto previsto dal sopra menzionato art. 48 bis, per evitare che l'applicazione di detta norma si trasformi in una sorta di presunzione di colpevolezza, era infatti inevitabile che il decreto attuativo restringesse e delimitasse notevolmente il campo di definizione delle cosiddette violazioni non definitive e ciò, a maggior ragione, quando detta riscossione è sospesa giudizialmente o "sterilizzata" da una sentenza di merito favorevole, ancorché non definitiva.