

23 Settembre 2011

News area FISCO

23 Settembre 2011, ore 13:55

Contro le doppie imposizioni

In vigore la Convenzione Italia-Moldavia

È entrata in vigore il 14 luglio scorso la Convenzione tra l'Italia e la Repubblica di Moldova per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta a Roma il 3 luglio 2002.

Ne dà notizia il Ministero degli affari esteri, con comunicato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 22 settembre. La ratifica - si ricorda - è stata autorizzata con legge n. 8/2011 (cfr. "Ratificate le Convenzioni con Azerbaigian e Moldavia", il Quotidiano IPSOA del 25 febbraio 2011).

Un secondo comunicato della Farnesina riguarda invece l'entrata in vigore dell'Accordo Italia-Bielorussia sulla cooperazione e la mutua assistenza amministrativa in materia doganale, con Allegato, firmato a Minsk il 18 aprile 2003.

L'Accordo è entrato in vigore il 1° luglio 2011.

A cura della Redazione

Copyright © - Riproduzione riservata

[Ministero degli Affari esteri, comunicato 22/09/2011 \(G.U. 22/09/2011, n. 221\)](#)

[Ministero degli Affari esteri, comunicato 22/09/2011 \(G.U. 22/09/2011, n. 221\)](#)

23 Settembre 2011, ore 13:34

Accatastamento fabbricati rurali

Dal Territorio istruzioni sul "filo di lana"

L'Agenzia del Territorio ha commentato le nuove disposizioni in tema di classamento dei fabbricati per i quali sussistono i requisiti di ruralità, introdotte dal decreto Sviluppo. In particolare, recependo gli orientamenti espressi dalla Cassazione, è stato previsto che i soggetti interessati possono presentare all'Agenzia del Territorio - entro il 30 settembre prossimo - una domanda di variazione della categoria catastale (unitamente all'autocertificazione e all'eventuale documentazione integrativa) per l'attribuzione della categoria A/6 agli immobili rurali ad uso abitativo o della categoria D/10 agli immobili rurali ad uso strumentale.

Le regole operative sono state diffuse con il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze 14 settembre 2011 che, tra l'altro, ha individuato la documentazione necessaria per la presentazione della certificazione per il riconoscimento della ruralità dei fabbricati.

Considerata la novità delle disposizioni di cui si discute, quindi, l'Agenzia del Territorio intende fornire le prime indicazioni relative agli adempimenti previsti dalla nuova normativa al fine dell'attribuzione delle categorie A/6, classe "R", e D/10, ai fabbricati di cui trattasi.

A tale proposito, nella circolare viene chiarito che:

- ai sensi dell'art. 9, comma 3-ter, D.L. n. 557/1993 la categoria A/6, classe "R", è attribuita, **indipendentemente dalle caratteristiche intrinseche dell'unità** presa in considerazione, a tutte le unità immobiliari ad uso abitativo, ancorché strumentali all'attività agricola, purché siano verificati i relativi requisiti di ruralità;

- è **precluso** il riconoscimento della ruralità ai fabbricati che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari appartenenti alle categorie **A/1** e **A/8**;
 - analogamente, la qualificazione rurale non può essere attribuita alle abitazioni che hanno le caratteristiche “**di lusso**”, alle quali andrà assegnata la categoria propria, sulla base delle operazioni estimali;
 - ai **fabbricati strumentali all’attività agricola** per i quali sussistono i requisiti di ruralità (art. 9, comma 3-*bis*, D.L. n. 557/1993), viene attribuita la categoria D/10 e la relativa **rendita è determinata con stima diretta**;
 - gli **immobili rurali strumentali**, già censiti al catasto edilizio urbano in categoria diversa, e per i quali l’assegnazione della categoria D/10 avviene a seguito di domanda di variazione e del riconoscimento degli specifici requisiti di ruralità, mantengono invece la **rendita individuata per lo “stadio” precedente**.
- Passando agli spetti più prettamente “procedurali”, nella circolare si legge che:
- la **domanda di variazione** per il riconoscimento delle menzionate categorie, redatta utilizzando un apposito software disponibile sul sito internet dell’Agenzia, può essere presentata **soltanto per le unità immobiliari già iscritte al catasto edilizio urbano**, mediante una delle seguenti **modalità**: consegna diretta all’Ufficio, tramite servizio postale, con raccomandata con avviso di ricevimento, con fax, con posta elettronica certificata;
 - la domanda può essere presentata **direttamente** dal titolare dei diritti reali sui fabbricati rurali o tramite i **soggetti incaricati**, individuati fra i professionisti abilitati alla redazione degli atti di aggiornamento di catasto terreni ed edilizio urbano, ovvero tramite le Associazioni di categoria degli agricoltori;
 - è prodotta in **duplice originale** presso l’Ufficio competente; in tal caso un originale viene restituito come ricevuta al medesimo soggetto che lo ha presentato. Se la domanda è spedita tramite raccomandata con avviso di ricevimento, mediante fax, ovvero per posta elettronica certificata, fanno fede, ai fini della avvenuta presentazione, rispettivamente, la data di spedizione, la data del rapporto di trasmissione del fax ovvero quella relativa all’attestato di trasmissione elettronica;
 - la domanda, compilata e stampata con la predetta applicazione informatica **entro la data del 30 settembre 2011**, è considerata tempestiva, a condizione che venga presentata all’Ufficio, con una delle modalità sopraindicate, entro 15 giorni dalla data di acquisizione nel sistema informatico dei dati contenuti nella stessa domanda, che dovrà essere, altresì, debitamente sottoscritta ed integrata da tutta la documentazione prevista;
 - non potranno essere oggetto di esame, da parte dell’Ufficio, le domande di variazione e le relative autocertificazioni, presentate su modelli non conformi a quelli approvati, così come le domande di variazione prive delle previste autocertificazioni;
 - eventuali istanze di riconoscimento dei requisiti di ruralità, pervenute anteriormente all’emanazione del D.M. 14 settembre, ovvero, redatte su modelli non conformi o prive delle prevista autocertificazione, non verranno prese in considerazione ai fini dell’attribuzione delle categorie catastali di cui trattasi.

Ulteriori chiarimenti vengono, infine, riservati alla **presentazione delle dichiarazioni di nuova costruzione** ovvero di variazione e delle relative **autocertificazioni**, al contenuto delle autocertificazioni e alle modalità con le quali l’Agenzia del territorio lavorerà le richieste pervenute.

Sullo stesso argomento:

- "Abitazioni e fabbricati strumentali, ultimi giorni per la domanda di ruralità", il Quotidiano IPSOA del 22 settembre 2011;
- G.Cascardo, "Qualifica di ruralità dei fabbricati: un problema che si trascina da tempo", il Quotidiano IPSOA del 8 luglio 2011.

A cura della Redazione

Copyright © - Riproduzione riservata

Agenzia del Territorio, circolare 22/09/2011, n. 6/T

23 Settembre 2011, ore 11:52

Anche in caso di mero accesso per rilevare informazioni

Nulla l'accertamento prima dei 60 giorni

La violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente (che prevede, prima della notifica dell'avviso di accertamento, la necessaria attesa di 60 giorni dopo il rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni) determina la nullità dell'atto impositivo. Lo ha confermato, con una motivazione singolarmente articolata, la sentenza n. 18906 della sezione tributaria della Cassazione. Un ulteriore approfondimento si rinvia al commento di Francesco Tundo, in corso di pubblicazione su *Corriere Tributario*.

di Alberto Marcheselli - Professore associato di Diritto Tributario presso la Facoltà Giurisprudenza di Torino

I dati interessanti della sentenza sono due.

Il primo è che il principio è ritenuto di fatto applicabile anche alla ipotesi nella quale non sia stata effettuata una vera e propria verifica presso il contribuente, ma un **mero accesso per il rilievo di alcune informazioni**. Soluzione che interpreta latamente il riferimento al processo verbale contenuto nella norma dell'art. 12. Soluzione che potrebbe ritenersi **eccessiva** sulla base di una **interpretazione restrittiva**, da un lato, o invece **opportuna** ragionando in **termini più sistematici**.

In effetti, ci sono buoni motivi per ritenere che il **contraddittorio** sia un **valore indefettibile** per un **buon accertamento tributario** anche **al di fuori della ipotesi di stesura di un processo verbale**, e forse a maggior ragione: se è imposto il contraddittorio quando contribuente e Fisco sono venuti a contatto durante un accesso presso il contribuente, pare assurdo escluderlo quando il contatto non c'è stato (accesso presso terzi o accertamenti senza interazione diretta Fisco contribuente, esempio accertamenti bancari).

Il secondo, invero **curioso**, è che la motivazione della sentenza, in verità, è tutta incentrata sul fatto che la nullità non dovrebbe conseguire alla violazione del contraddittorio (in un passaggio la sentenza afferma addirittura che **i formalismi della procedura tributaria sarebbero occasione per evasione ed elusione**) e che la soluzione della nullità, che la Corte assume sarebbe errata, viene sostenuta solo per non innovare il precedente orientamento della Corte (cfr. ordinanza n. 6088/2011), considerato che comunque per l'Amministrazione adeguarsi non è particolarmente oneroso.

Per la verità, che il contraddittorio possa iscriversi nei formalismi agevolatori di evasione ed elusione è affermazione che pare interessante ma da approfondire criticamente (le SS. UU. della Corte lo hanno ritenuto in altre occasioni elemento necessario del principio del giusto procedimento).

Quanto invece alla **moderata onerosità dell'adempimento** (attendere 90 giorni o motivare sulla urgenza), la decisione della Corte appare ispirata a un equilibrato governo del principio di proporzionalità e ragionevolezza, senz'altro apprezzabile.

Copyright © - Riproduzione riservata

Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 16/9/2011, n. 18906

23 Settembre 2011, ore 09:03

Manovra d'estate

I dividendi incassati dal trust sfuggono alla ritenuta del 20%

La Manovra d'estate ha modificato l'imposizione sui dividendi "non qualificati". Infatti, a partire dal periodo d'imposta 2012, i dividendi provenienti da partecipazioni non qualificate subiranno la ritenuta a titolo d'imposta nella nuova misura del 20% anziché del 12,5%. Tuttavia, i dividendi percepiti dai trust a fronte di partecipazioni non qualificate non subiranno variazioni di trattamento a seguito di quest'innalzamento di aliquota.

di Domenico Rinaldi - Dottore Commercialista in Roma

Innanzitutto riassumiamo sinteticamente il trattamento fiscale dei trust.

Ai sensi dell'art. 73, comma 1, lettere c) e d), TUIR, il **trust residente** nel territorio dello Stato e, limitatamente ai redditi di fonte italiana, il **trust non residente** nel territorio dello Stato, sono soggetti passivi IRES. Tuttavia, è previsto dal comma 2 del medesimo articolo che "nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi, ovvero, in mancanza, in parti uguali".

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare del 6 agosto 2007, n. 48/E, ha chiarito che per “beneficiari individuati” si debba intendere “beneficiari di reddito individuati”, ovvero è necessario che “il beneficiario sia titolare del diritto di pretendere dal trustee l'assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza”. In seguito chiameremo “trust opaco” il trust soggetto passivo d'imposta autonomo ai fini IRES, e “trust trasparente” il trust non è imponibile autonomamente perché i propri redditi vengono imputati ai beneficiari.

Il reddito imputato per trasparenza ai beneficiari persone fisiche è reddito da capitale per esplicita disposizione di legge (art. 44, comma 1, lett. g-sexies, TUIR).

La determinazione del reddito complessivo del trust è disciplinata dall'art. 143 TUIR, che regola il reddito tassabile degli enti non commerciali residenti. Il trust vi rientra in quanto la norma in questione fa riferimento ai soggetti di cui alla lettera c), comma 1 dell'art. 73 TUIR che, come evidenziato in precedenza, ricomprende esplicitamente i trust. Detto reddito complessivo è formato dai redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o di imposta sostitutiva. Come abbiamo già spiegato, questo reddito costituisce base imponibile IRES, in caso di trust opaco, e base imponibile IRPEF in capo ai beneficiari persona fisica, in caso di trust trasparente. Però, per i dividendi percepiti da un trust, il legislatore ha riservato una piacevole sorpresa ai contribuenti.

Infatti, secondo quanto disposto dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, art. 4, comma 1, lettera q): “ fino a quando, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera a), della legge 7 aprile 2003, n. 80, non verrà attuata l'inclusione, tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito, degli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del citato testo unico delle imposte sui redditi, così come modificato dal presente decreto legislativo, gli utili percepiti, anche nell'esercizio di impresa, dagli enti stessi non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto esclusi, nella misura del 95 per cento del loro ammontare;(...)”.

Quindi, i dividendi percepiti da un ente non commerciale di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), TUIR (che comprende anche i trust), sono sostanzialmente esclusi dalla formazione del reddito imponibile (al 95%), come avviene per i dividendi che concorrono a formare il reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 89 TUIR.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 giugno 2004, n. 26, paragrafo 3.7, riporta importanti precisazioni in merito ai dividendi provenienti da partecipazioni non qualificate, distribuiti a enti non commerciali. In particolar modo detta circolare specifica che “il descritto trattamento fiscale si applica agli utili derivanti sia da partecipazioni non qualificate che da partecipazioni qualificate, visto il generico riferimento agli “utili percepiti” dagli enti non commerciali contenuto nel citato articolo 4 del decreto legislativo n. 344. del 2003”.

Di conseguenza, gli utili derivanti da partecipazioni non qualificate concorrono a formare il reddito imponibile IRES dell'ente non commerciale (trust), nella misura però limitata del 5% e non sono redditi assoggettati alla ritenuta a titolo d'imposta.

Quindi, delle due, l'una:

- (trust opaco) i beneficiari riceveranno dal trustee somme che hanno subito il prelievo del 27,5% (IRES) sul 5% dei dividendi, con un'imposizione complessiva dell'1,35%, oppure,
- (trust trasparente) il 5% dei dividendi sarà imputato per trasparenza e tassato all'aliquota IRPEF marginale di ciascun beneficiario (quindi, nella peggiore delle ipotesi, la tassazione globale in capo al beneficiario sarà il 43% del 5%, cioè il 2,15%).

In conclusione, i beneficiari dei trust continueranno a dormire sonni tranquilli, nonostante la Manovra.

Consulta Manovra d'&est;estate, lo Speciale del Quotidiano IPSOA.

Copyright © - Riproduzione riservata

23 Settembre 2011, ore 08:48

Dalle Entrate le istruzioni per il corretto utilizzo

Credito imposte anticipate, compensazione senza limiti

Il credito d'imposta risultante dalla conversione delle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio per effetto delle disposizioni contenute decreto Milleproroghe, può essere utilizzato in compensazione (codice tributo 6834) senza limiti d'importo. Al credito d'imposta non si applica alcun limite di utilizzo, diversamente da quanto previsto per crediti d'imposta di altra origine; non trovano pertanto applicazione i limiti previsti per l'utilizzo dei crediti relativi alle eccedenze d'imposta e dei crediti di natura agevolativa.

Si tratta di una delle precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella recente risoluzione n. 94/E/2011, che illustra la corretta modalità di utilizzo del credito d'imposta derivante dalla trasformazione di attività per imposte anticipate iscritte in bilancio.

Il documento di prassi chiarisce che:

- il credito d'imposta, con riferimento al "valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi", può essere utilizzato da **tutti i contribuenti interessati**, quindi anche da **sogetti diversi dagli enti creditizi e finanziari**;
- l'**importo massimo** di imposte anticipate che può essere **trasformato in credito d'imposta** è costituito dall'ammontare che risulta moltiplicando la perdita d'esercizio evidenziata nel bilancio per il rapporto tra le attività per imposte anticipate, relative alle poste sopra indicate, e la somma del capitale sociale e delle riserve;
- la trasformazione delle imposte anticipate in credito d'imposta "decorre **dalla data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci**". Da tale data, pertanto, il credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle attività anticipate diventa utilizzabile; la disposizione, inoltre, risulta applicabile **solo ai soggetti IRES costituiti in una forma giuridica che prevede l'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci** o di altro organo competente per legge;
- dal periodo d'imposta in corso alla data di approvazione del bilancio, non sono ammesse le **variazioni in diminuzione** che corrispondono all'ammontare delle imposte anticipate trasformate;
- il credito d'imposta generatosi dalla trasformazione di imposte anticipate "va indicato nella dichiarazione dei redditi". Con particolare riferimento al **modello UNICO 2011** (anno d'imposta 2010), il credito d'imposta deve essere indicato nella **sezione XIX del quadro RU**, utilizzando il **codice credito 80**, secondo le istruzioni relative alla compilazione della sezione medesima.

A cura della Redazione

Copyright © - Riproduzione riservata

[Agenzia delle Entrate, risoluzione 22/09/2011, n. 94E](#)

Commenti area FISCO

23 Settembre 2011, ore 13:34

Manovra d'estate: patteggiamento e reati tributari

Prima si paga il debito con l'Erario e poi si patteggia

Il legislatore della Manovra d'estate è intervenuto anche sul terreno processuale, pur non operando direttamente sul codice di rito, prevedendo che per tutti i delitti considerati dal D.Lgs. n. 74/2000 il patteggiamento possa essere chiesto solo qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, venga effettuato il pagamento ad estinzione dei debiti tributari conseguenti alle condotte illecite.

di Alessio Scarcella - Magistrato presso la Corte Suprema di Cassazione

Il legislatore è intervenuto anche sul terreno processuale, pur non operando direttamente sul codice di rito. Sempre attraverso l'art. 2, comma 36 *vicies semel*, infatti, si è aggiunto all'art. 13, D.Lgs. n. 74/2000, dopo il comma 2, un comma 2-bis che prevede che per tutti i delitti considerati dal citato testo normativo il **patteggiamento ex art. 444 c.p.p.** possa essere chiesto «solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2», ovvero, in altri termini, allorché, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, venga effettuato il pagamento ad estinzione dei debiti tributari conseguenti alle condotte illecite.**

La disposizione, evidentemente volta ad incentivare i meccanismi riparatori in oggetto, parrebbe peraltro, secondo alcune prime letture, di **non facile realizzabilità** ove si consideri l'ampio ricorso, nella fase delle indagini preliminari, al **sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente**, la cui legittimazione, nel capo dei reati tributari, deriva dall'art. 1, comma 143, legge n. 244/2007. Di qui, dunque, l'impossibilità oggettiva pressoché *in toto* di far luogo al patteggiamento stante appunto l'**impossibilità di disporre di somme già gravate da sequestro**.

Va ricordato che, chiamata a giudicare della possibile illegittimità costituzionale dell'art. 322-ter c.p. e dell'art. 143, comma 1, legge n. 244/2007, sotto il profilo della violazione del principio di legalità e della duplicità della sanzione (perché, costituendo la confisca obbligatoria per equivalente una sanzione penale, qualora il danno erariale venisse meno a seguito del pagamento delle imposte evase, si determinerebbe il contestuale operare di **due sanzioni per il medesimo illecito**), la giurisprudenza ha chiarito che la **restituzione all'erario del profitto derivante dal reato** elimina in radice lo stesso oggetto sul quale dovrebbe incidere la confisca, posto che, in caso contrario, si avrebbe appunto un'**inammissibile duplicazione sanzionatoria**, in contrasto col principio che l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivato dal reato (Cass. pen., Sez. III, 11 marzo 2001, n. 10120, P., CED Cass., n. 249752).

Ne deriverebbe che, non potendo, sulle somme corrisposte all'Erario, operare la confisca, ben potrebbe allora farsi luogo al patteggiamento; resta tuttavia da comprendere quale soluzione sarebbe adottabile ove, in vista della confisca, intervenisse, appunto, il sequestro preventivo specie se posto in essere, come facilmente ipotizzabile, prima del pagamento del debito tributario.

Restano in ogni caso valide, posto che la nuova disposizione condiziona la legittimità del patteggiamento alla ricorrenza della circostanza attenuante dei commi 1 e 2, le affermazioni giurisprudenziali in ordine alla sussistenza dell'attenuante pur in presenza di un pagamento effettuato successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi (Cass. pen., Sez. III, 13 gennaio 2011, n. 656, S., CED Cass., n. 249335) e in ordine, al contrario, alla inapplicabilità dell'attenuante in caso di **adesione all'accertamento**, atteso che la stessa è subordinata all'integrale estinzione del debito tributario mediante il pagamento anche in caso di espletamento delle speciali procedure conciliative previste dalle norme tributarie (Cass. pen., Sez. III, 14 luglio 2004, n. 30580, P., CED Cass., n. 229355).

Va, inoltre, segnalata, nelle intenzioni del legislatore, la riferibilità indifferenziata a tutti i reati del nuovo regime di accesso al rito posto che la norma non opera distinguendo di sorta. E tuttavia l'applicabilità del nuovo meccanismo desta non poche **perplexità** ove riferita anche ai reati di cui agli articoli 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili) che, attesa la loro configurazione, non comportano evasione fiscale per il loro autore, e, plausibilmente, anche al reato di cui all'art. 11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte) configurato come **reato a consumazione anticipata**.

Riduzione della pena e condotte riparatorie

La novella è altresì intervenuta sull'**entità dell'abbattimento della pena** conseguente alle condotte riparatorie dell'art. 13, comma 1, contenendola entro il terzo (in precedenza era prevista la diminuzione fino alla metà della sanzione irrogata in concreto).

La scelta è certamente coerente con gli **intenti repressivi che caratterizzano l'intervento normativo** e rivela altresì il cessato favore verso i comportamenti riparatori in questa materia, una volta che l'avvento della confisca per equivalente ha consentito di prescindere dalla collaborazione del contribuente infedele per recuperare l'imposta evasa, dimostrando come non sia più necessario a tal fine blandirlo in maniera particolarmente plateale.

Il problema è peraltro ancora una volta collegato all'illustrata connessione tra attenuante e patteggiamento, atteso che la minore appetibilità della scelta collaborativa potrebbe tradursi in un minore accesso al rito alternativo, ripercuotendosi sui tempi dell'accertamento del reato in uno scenario in cui l'abbattimento delle soglie di punibilità previste per le singole fattispecie dovrebbero in prospettiva determinare l'aumento del numero dei processi penali tributari.

Il regime transitorio

Il legislatore è intervenuto (ciò che avviene ormai sempre più di rado) anche sul **regime intertemporale** delle norme di nuova introduzione stabilendo (comma 36 *vicies bis*) che le stesse (ivi comprese, dunque, quelle di natura

processuale contenute al nuovo comma 2-bis dell'art. 13, D.Lgs. n. 74/2000) si applichino «ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione». Di tale norma, per la verità, e specie con riguardo alle modifiche di natura sostanziale, non vi sarebbe stata necessità, stante il **divieto di retroattività**, di valenza anche costituzionale, delle norme penali modificative *in peius* ed atteso il contenuto dell'art. 2, ultimo comma, c.p. E ciò tanto più avendosi riguardo alla natura manifestamente innovativa di dette norme, non contemplate in alcun modo dal D.L. n. 138/2011 sì che, secondo la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione sul punto, agli stessi non può non essere attribuita efficacia di validità temporale *ex nunc*, ovvero dal momento della entrata in vigore della legge di conversione, coincidente con quello della pubblicazione della stessa (Cass. pen., Sez. I, 24 giugno 1998, n. 7451, M., CED Cass., n. 210887; Id., Sez. III, 20 novembre 1993, n. 10573, D'A., CED Cass., n. 196444).

La disposizione in realtà non assume particolare significato nemmeno in riferimento alla speciale disciplina del patteggiamento introdotta dalla legge di conversione, atteso che non ne condiziona - ovviamente a partire dall'entrata in vigore di quest'ultima - l'applicabilità ai processi in corso nei quali non sia stato già concluso il negozio processuale sulla pena, non influenzando sull'operatività del principio *tempus regit actum* che la governa in forza della sua natura squisitamente processuale.

Consulta Manovra d'estate, lo Speciale del Quotidiano IPSOA.

Sullo stesso argomento:

- A.Scarcella, "Sospensione condizionale della pena: possibili profili di incostituzionalità", il Quotidiano IPSOA del 23 settembre 2011;
- A.Scarcella, "Reati tributari: mano (parzialmente) pesante contro gli evasori", il Quotidiano IPSOA del 22 settembre 2011.

Copyright © - Riproduzione riservata

23 Settembre 2011, ore 09:04

Manovra d'estate: reati tributari

Sospensione condizionale della pena: possibili profili di incostituzionalità

La Manovra d'estate è singolarmente intervenuta sull'istituto della sospensione condizionale della pena. È stato introdotto, infatti, all'interno dell'art. 12 del D.Lgs. n. 74/2000, un inedito comma 2-bis secondo il quale per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 il beneficio non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30% del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a 3 milioni di euro.

di Alessio Scarcella - Magistrato presso la Corte Suprema di Cassazione

Nella originaria versione del comma - oggetto, come le altre modifiche qui trattate, di un emendamento governativo al testo del decreto legge - l'esclusione della sospensione condizionale riguardava, invece, tutti i delitti tributari (fatto salvo, poco comprensibilmente, quello dell'art. 11) compresi, dunque, anche quelli in materia di **versamento** (articoli 10-bis e 10-ter) ed **indebita compensazione** (art. 10-quater), di gravità oggettivamente più ridotta rispetto ai reati, ad esempio, di sottrazione fraudolenta, invece soggetti al nuovo restrittivo regime.

La primigenia versione del comma differiva dalla definitiva anche con riguardo ad uno dei due **requisiti** cui appare condizionata l'esclusione dal beneficio; infatti, è necessario, in via congiunta, che l'ammontare dell'imposta evasa sia **superiore al 30% del volume d'affari nonché a tre milioni di euro**, sicché la mancanza anche di uno solo dei due requisiti non consente alcuna restrizione al regime ordinario stabilito dall'art. 163 e ss. C.p..

L'originaria versione non richiedeva invece la condizione del superamento percentuale del volume di affari, ma la sua introduzione nella definitiva stesura del testo normativo determina per vero non pochi **problemi interpretativi**.

Una prima questione si pone infatti in relazione alla **compatibilità** di tale specifica condizione con i **reati commessi da contribuenti che non siano soggetti IVA** o che non abbiano comunque presentato la dichiarazione IVA per il periodo

d'imposta interessato, non potendo in tali casi farsi alcun riferimento al volume d'affari realizzato.

Pare evidente, allora, che - sia pure a fronte del generalizzato novero dei reati interessati (rappresentati, come visto, da quelli contemplati dagli articoli da 2 a 10 del decreto) - in tali casi, e sempre che il volume di affari venga appunto inteso come il totale delle fatture emesse, in ambito di IVA, nel corso di un anno al netto della cessione di beni o servizi, il **restrittivo regime di accesso al beneficio non possa operare** con conseguente applicabilità delle **ordinarie regole** codicistiche.

L'esclusione di tali specifiche ipotesi potrebbe, tuttavia, dar luogo ad evidenti **profili di irragionevolezza della norma** (con conseguente **rischio di incostituzionalità**, per contrasto con l'art. 3 Cost.) posto che una condotta di omessa presentazione della dichiarazione IVA verrebbe trattata più favorevolmente rispetto ad una condotta di avvenuta presentazione di dichiarazione pur infedele.

Ove, invece, per volume di affari si dovesse intendere, molto più genericamente, il mero "fatturato", la soluzione potrebbe essere diversa, potendosi forse giungere a ricomprendere anche le suddette **ipotesi "extra IVA"**.

Il riferimento al requisito del superamento di una certa misura del volume di affari come ulteriore e congiunta soglia di selezione dell'accesso al beneficio ex art. 163 c.p., pur comprensibile nell'ottica di mitigare la restrizione al beneficio, appare comunque di non facile comprensibilità logico - giuridica posto che con essa si vengono a **differenziare**, sulla base della sola evasione di una maggiore o minore percentuale del volume di affari, **comportamenti** connotati, stante il superamento dei 3 milioni di euro di imposta evasa, dal **medesimo coefficiente di illiceità**.

Se infatti il bene giuridico tutelato dalle norme penal-tributarie deve essere essenzialmente individuato nella **lesione dell'interesse erariale all'integrale riscossione delle imposte dovute** (fatte salve alcune specifiche ipotesi, come quella dell'art. 10, il cui bene giuridico è l'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente), è **solo all'entità dell'evasione di imposta** che dovrebbe guardarsi e non anche ad altri criteri evidentemente estranei a tale profilo.

Più in generale, però, ci si deve interrogare sulla **ragionevolezza sistematica della norma**, basata sul presupposto che, a fronte di reati considerati di particolare gravità, il beneficio della sospensione della pena non debba operare.

Una tale *ratio*, del tutto infrequente nel panorama normativo (se si pone mente al fatto che l'unico precedente di esclusione del beneficio per particolari tipologie di reati è rappresentato dai reati in materia di elettorato attivo e in materia di tenuta delle liste elettorali previsto dall'art. 60, comma 4, D.P.R. n. 223/1967 nonché, per interpretazione giurisprudenziale, dalla «frode dannosa alla salute» ex art. 6, comma 5, legge n. 283/1962, nei reati di detenzione e vendita a destinazione alimentare di bovini cui siano state somministrate sostanze ormonali ad azione estrogena), rischia, infatti, a prescindere per vero dalla disomogenea consistenza delle pene edittali previste per i reati considerati, di **confliggere apertamente con il fondamento dell'istituto della sospensione condizionale**.

Va, infatti, rammentato come, secondo la tradizionale posizione della dottrina penalistica, detto istituto rappresenti, in realtà, una **deviazione dalla concezione retributiva della pena**, giacché ad essa consegue non la sospensione della pronuncia della condanna, ma la sospensione dell'esecuzione di una sentenza di condanna già pronunciata in rapporto ad una valutazione di prognosi favorevole basata sui criteri complessivi di cui all'art. 133 cod. pen. (cfr. F. Antolisei, *Natura e trasformazione della pena*, in Problemi penali odierni, Milano, 1940, 179): in altri termini, l'applicazione del beneficio non può non rispondere alla valorizzazione della personalità del reo con conseguente adeguamento della pena, nell'ottica della responsabilità, alla capacità a delinquere del soggetto agente.

Di qui, dunque, l'apparente irrazionalità di una scelta legislativa che, in controtendenza rispetto a tale assetto, ed utilizzando incongruamente l'istituto della sospensione con finalità punitive, individua una pressoché integrale tipologia di reati come incompatibili, sia pure a determinate condizioni (ben più restrittive rispetto ai parametri di cui all'art. 133 c.p.), con il beneficio in oggetto, a meno di non voler ritenere che il superamento della percentuale del volume d'affari, eletta a soglia della restrizione, non costituisca un **oggettivo indice di pericolosità dell'agente**.

Va ricordato anche che, chiamata a valutare la legittimità costituzionale della già richiamata disciplina di esclusione della sospensione per i reati elettorali, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 48 del 1962, reputando infondata la questione quanto al denunciato attrito con l'art. 3 Cost., ebbe ad escludere che l'inapplicabilità ai suddetti reati potesse concretare un caso di arbitrio legislativo, stanti la natura della materia regolata, «di fondamentale

importanza in un regime democratico», e l'efficacia immediata da riconoscersi, in tali casi, alla pena e alle misure che alla pena conseguono.

E' pur vero, peraltro, che, quanto al contrasto con l'art. 27 Cost., la Corte ebbe ad osservare che «i caratteri dell'istituto della sospensione della pena non possono essere riportati soltanto alla finalità della rieducazione del colpevole», dovendosi tenere conto, nella sua valutazione, non soltanto dei criteri fissati dall'art. 164 c.p. ma anche del limite edittale segnato dall'art. 163 c.p., a dimostrazione dell'attenzione prestata dal legislatore, nel regolare la concessione del beneficio, anche al criterio della gravità del reato, non essendo dunque allo stesso vietato di escludere l'applicabilità del beneficio anche con riferimento alla qualità dei reati «quando questi [...] siano di tale natura da richiedere che la pena irrogata espliciti senza limitazioni la sua propria funzione intimidativa e reintegrativa del diritto».

Sotto tale ultimo profilo, si tratterebbe, dunque, di valutare l'appartenenza o meno dei reati tributari a tale generale novero di illeciti.

Un cenno alle modifiche in tema di prescrizione dei reati tributari

Anche il regime della prescrizione dei reati tributari previsti dagli articoli da 2 a 10, D.Lgs. n. 74/2000 (con esclusione, dunque, del reato di **omesso versamento delle ritenute certificate**, dell'**omesso versamento dell'IVA**, dell'**indebita compensazione** e della **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte**) è stato modificato in senso restrittivo, essendo stati i relativi termini aumentati di 1/3 (nuovo art. 17, comma 1-*bis*).

Intervento, quest'ultimo, che rappresenta una **clamorosa retromarcia** rispetto a quella che era stata una delle principali linee di intervento della riforma penal-tributaria dell'inizio di millennio e, cioè, l'**omogeneizzazione dei tempi di prescrizione dei reati tributari a quelli ordinari**, laddove in passato agli stessi era stata invece a lungo dedicata in proposito una speciale disciplina più sfavorevole per l'imputato nel nome della ragion fiscale.

Consulta Manovra d'estate, lo Speciale del Quotidiano IPSOA.

Sullo stesso argomento:

- A.Scarcella, "Reati tributari: mano (parzialmente) pesante contro gli evasori", il Quotidiano IPSOA del 22 settembre 2011.

Copyright © - Riproduzione riservata