

Edizione di martedì 10 giugno 2014

IVA

[Triangolazioni all'esportazione con Iva se manca la vendita](#)

di **Marco Peirola**

IVA

[Resta agevolata la cessione di aree a scomputo di oneri di urbanizzazione](#)

di **Luca Caramaschi**

IMPOSTE INDIRETTE

[Tassazione dei trasferimenti di azienda in forza di sentenza produttiva degli effetti del preliminare](#)

di **Davide David**

IMU E TRIBUTI LOCALI

[TASI inquilini: qualche chiarimento e tanti \(incredibili\) dubbi](#)

di **Fabio Garrini**

PENALE TRIBUTARIO

[Le Sezione Unite si sono pronunciate sull'ammissibilità del sequestro preventivo per reati tributari commessi dagli amministratori](#)

di **Luigi Ferrajoli**

ORGANIZZAZIONE STUDIO

[Il bisogno che \(quasi\) tutti i clienti hanno](#)

di **Michele D'Agnolo**

IVA

Triangolazioni all'esportazione con Iva se manca la vendita

di **Marco Peirola**

Nelle triangolazioni nazionali con destinatario finale extracomunitario, l'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 considera non imponibile ai fini IVA non solo la cessione posta in essere dal soggetto intermedio (cd. "promotore della triangolazione"), ma anche la **prima cessione, interna al territorio italiano**.

La **finalità della detassazione** di quest'ultima operazione è esplicitata dalla C.M. 9 aprile 1981, n. 12/370205. In buona sostanza, l'esportazione materiale dei beni al di fuori della UE **avviene già con la prima cessione**, dato che il cessionario intermedio incarica il proprio fornitore di inviare la merce all'estero. Per questa ragione, alla cessione nazionale si applica lo stesso trattamento IVA previsto per la (successiva) cessione all'esportazione.

Dal momento che i beni, **sotto il profilo doganale**, sono **esportati in esecuzione della prima cessione**, sembrerebbe logico che alla non imponibilità di tale operazione debba attribuirsi una **portata oggettiva**, applicandosi anche quando l'operazione compiuta dal promotore della triangolazione non sia una **cessione all'esportazione** ai sensi del citato art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.

Ed infatti la R.M. 3 marzo 1986, n. 357136 ha ammesso la detassazione nei confronti del primo cedente nonostante la controparte italiana non agisse nell'esercizio d'impresa.

In assenza del presupposto soggettivo d'imposta è evidente che, agli effetti dell'IVA, **non possa realizzarsi alcuna cessione** (non solo all'esportazione) nel rapporto, "a valle", tra il cessionario intermedio ed il suo cliente extracomunitario. Tuttavia, secondo l'Amministrazione finanziaria, **"non assume rilevanza**, stante la dizione della legge, la circostanza che il cessionario nazionale non abbia, nella specie, la veste di soggetto d'imposta dal momento che lo stesso non ha nello Stato alcuna disponibilità dei beni in questione e che, per contro, si ha la **certezza del loro consumo all'estero"**.

L'imponibilità della cessione interna si verifica, pertanto, nella sola ipotesi in cui il primo cedente, anziché in territorio extra-UE, consegni in Italia i beni ceduti, "verificandosi, in tal caso, un **atto interruttivo della diretta procedura di esportazione**, atto che fa sorgere la presunzione di immissione in consumo nel territorio dello Stato".

In linea di principio, la **stessa conclusione** dovrebbe valere anche quando il promotore della

triangolazione, **benché agisca in veste di soggetto IVA**, non realizzi una cessione all'esportazione ex art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, per esempio perché – secondo le pattuizioni intercorse – l'effetto traslativo è posticipato e solo eventuale (es. “consignment stock”).

In tale situazione, invece, la [risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 17 del 23 gennaio 2009](#) ha fornito un'indicazione diversa.

È stato, infatti, chiarito che **l'assenza di una immediata cessione rilevante ai fini IVA** tra il soggetto intermedio ed il proprio cliente extracomunitario impedisce che il precedente acquisto, da parte dello stesso soggetto intermedio, dei beni inviati al di fuori della UE tramite il proprio fornitore possa considerarsi effettuato nell'ambito della triangolazione regolata dall'art. 8, comma 1, lett. a).

Da ultimo, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 22172 del 27 settembre 2013, ha **confermato questa impostazione**, in riferimento al caso in cui i beni acquistati dal cessionario nazionale siano inviati in territorio estero dal proprio fornitore in esecuzione di un **contratto di leasing finanziario**.

Secondo i giudici di vertice, dato che i beni concessi in locazione sono **rimasti in proprietà della società concedente**, deve ritenersi escluso che il loro trasferimento agli utilizzatori non residenti integri un'operazione avente ad oggetto la “**cessione di un bene**”, come definita dall'art. 14 della Direttiva n. 2006/112/CE, corrispondente all'art. 2 del D.P.R. n. 633/1972.

In definitiva, la cessione nazionale è imponibile **se non c'è certezza** che il luogo di consumo dei beni sia situato al di fuori della UE.

Ed è proprio alla luce di questa condizione che la R.M. n. 357136/1986 ha ammesso la detassazione nei confronti del primo cedente nonostante la controparte italiana non agisse nell'esercizio d'impresa.

IVA

Resta agevolata la cessione di aree a scomputo di oneri di urbanizzazione

di Luca Caramaschi

La cessione di **un'area edificabile** ai fini Iva, proprio in quanto **non trova** una disciplina positiva nell'ordinamento, sconta, in presenza dei requisiti oggettivo, soggettivo e territoriale, l'applicazione del **regime ordinario** (attualmente, l'imponibilità con **aliquota** al 22%). Nel contesto di questa regola generale operano, tuttavia, delle eccezioni che trovano collocazione in **normative speciali**: un caso frequente è rappresentato dalla cessione di aree edificabili eseguite a favore dei **Comuni a scomputo** degli oneri di **urbanizzazione** per i quali l'art.51 della legge n.342/2000 stabilisce che *"Non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione"*. La stessa Amministrazione finanziaria con la [circolare n.207/E del 16.11.2000](#), al par. 2.1.11, ha precisato che la **ratio** del citato articolo 51 è quella di **rendere uniforme** il trattamento fiscale degli oneri di urbanizzazione, indipendentemente dalla modalità di **assolvimento** (in **denaro** o mediante cessione di aree e/o di opere) mentre, con una datata **risoluzione**, la **n.363292 del 16.01.1978**, l'amministrazione precisò che tali oneri non rientrano nel campo di applicazione dell'Iva in quanto *"il rapporto che si pone in essere tra il Comune e il destinatario della concessione non ha natura sinallagmatica, dovendosi riconoscere in esso innegabili caratteristiche di generalità, tipiche del rapporto di natura tributaria"*; **l'obbligazione di fare** consistente nella realizzazione di opere di urbanizzazione ha quindi natura di **prestazione patrimoniale imposta** e viene esclusa dal campo di applicazione dell'Iva analogamente al versamento diretto del contributo".

Acquisito per **pacifico** il trattamento ai fini Iva, qualche perplessità è di recente sorta in relazione alla disciplina applicabile alla correlata fiscalità indiretta e cioè ai fini delle imposte di **registro, ipotecaria e catastale**. E ciò alla luce della **recente** norma di cui al quarto comma dell'**art.10 del d.lgs. n.23/2011** che come è noto ha **soppresso**, a far data dal 1° gennaio 2014 la quasi generalità di **esenzioni e agevolazioni fiscali** in tale ambito. Occorre infatti verificare come questa previsione si inserisca nel disposto dell'**art.32 del D.P.R. n.601/73** che prevede per la **fattispecie** in commento (cessione di aree a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di **convenzioni di lottizzazione**) l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa e l'esenzione da imposte ipotecaria e catastale; anche considerando che la recente [circolare n.2/E del 21.02.2014](#) ha stabilito, proprio con riferimento alle **agevolazioni** di cui al citato art. 32, che tali agevolazioni non trovano più applicazione *"in relazione agli atti*

riconducibili nell'ambito dell'art. 1 della Tariffa allegata al TUR", e cioè in relazione ai soli trasferimenti **a titolo oneroso**. Si tratta, pertanto, al fine di escludere la fattispecie in commento dall'ambito di applicazione delle recenti e **negative** disposizioni, di indagare in merito alla **"gratuità"** o meno della stessa. Sul tema specifico è di recente intervenuto lo [Studio del Consiglio Nazionale del Notariato n.248-2014/T](#) approvato dalla relativa Commissione Studi Tributarî in data 3 aprile 2014, che fornisce un **dettagliato** inquadramento **giuridico** della fattispecie in esame.

Richiamando un precedente Studio pubblicato sul tema (lo Studio n.307-bis del 19.05.1995) il notariato parte da una prima **distinzione** tra: **fattispecie** traslative di aree a fronte delle quali si profila un sicuro **sacrificio patrimoniale** a carico dell'amministrazione comunale (e che immediatamente sono attratte nell'alveo applicativo delle imposte proporzionali ordinarie di registro, ipotecaria e catastale) e **fattispecie** ove, al contrario, **manca** tale sacrificio. In tale seconda categoria le fattispecie traslative, a loro volta, vanno **ulteriormente qualificate** come fattispecie – per così dire – **"formalmente"** gratuite (in cui manca l'obbligo del pagamento di un corrispettivo monetario a carico dell'amministrazione cessionaria) e fattispecie **"essenzialmente"** gratuite (ove vi può essere un **intento liberale** e, in senso lato, accrescitivo in capo al cedente).

Il **Notariato afferma**, quindi, che la fattispecie in commento – da qualificarsi tra quelle "formalmente" gratuite – quantunque comporti il **soddisfacimento** di un interesse di tipo economico consentendo al cedente di **scomputare** gli oneri di urbanizzazione, **non possa** essere considerata a titolo oneroso, per la semplice ragione per cui il soggetto-ente cessionario (il Comune) **non esegue** alcuna prestazione suscettibile di valutazione economica, tanto meno posta su di un piano di **sinallagmaticità-corrispettività** con la cessione. Ciò che rileva, nella sostanza, è l'assenza di una controprestazione suscettibile di valutazione economica a carico del Comune cessionario.

A **sostegno** della confermata "gratuita" e quindi della **non onerosità** delle siffatte cessioni di aree **a favore** del Comune, lo Studio richiama anche alcune **pronunce** giurisprudenziali di **merito** (Comm. trib. di I grado di Alessandria, 26 giugno 1986, n. 380 e Comm. trib. di II grado di Alessandria, 27 ottobre 1998, n. 505) che riferendosi al **diverso caso di convenzioni urbanistiche** in cui si prevede la possibilità per il privato di estinguere l'obbligazione tributaria legata agli oneri di urbanizzazione mediante **l'esecuzione diretta** in appalto delle opere di urbanizzazione **in alternativa** al pagamento del tributo, ne hanno **riconosciuto** la natura impositiva e non già negoziale o sinallagmatica con il conseguente **riconoscimento** della **sottrazione** del valore delle opere eseguite alla imponibilità del tributo Iva o di qualsiasi altro tributo in genere.

IMPOSTE INDIRETTE

Tassazione dei trasferimenti di azienda in forza di sentenza produttiva degli effetti del preliminare

di **Davide David**

La **sentenza n. 8544 dell'11.04.2014 della Corte di Cassazione** tratta il tema della tassazione ai fini dell'imposta di registro dei trasferimenti di immobili in forza di sentenza produttiva degli effetti di un contratto non concluso (ex art. 2932 Cod. Civ.).

La sentenza offre lo spunto per svolgere alcune brevi considerazioni sull'analogo **caso dei trasferimenti di aziende, con riguardo anche alla tassazione ai fini delle imposte dirette (IRPEF e IRES)**.

Il primo comma dell'art. 2932 del Codice Civile recita: *“Se colui che è obbligato a concludere un contratto non adempie l'obbligazione, l'altra parte, qualora sia possibile e non sia escluso dal titolo, può ottenere una sentenza che produca gli effetti del contratto non concluso”*.

Si prenda ora il caso della **stipula di un contratto preliminare per la cessione di una azienda** con la parte promissaria venditrice che successivamente non adempia al suo obbligo di contrarre (in buona sostanza non si presenti dal notaio per la stipula del contratto definitivo).

In tale ipotesi **la parte promissaria acquirente può richiedere, per via giudiziaria, una sentenza che produca gli effetti del contratto non concluso** (cioè quello che doveva essere fatto dal notaio in forza del preliminare).

Come affermato dalla richiamata sentenza della Corte di Cassazione n. 8544 del 2014, **la sentenza di trasferimento di un bene immobile (ma lo stesso vale per il trasferimento di un'azienda) ha quale contenuto l'accertamento dell'avvenuta stipulazione del contratto di trasferimento oneroso** della proprietà. In buona sostanza, il trasferimento avviene quindi alle condizioni originariamente concordate dalle parti con il contratto preliminare.

A questo punto le questioni vertono, in ambito fiscale, sui **valori da assumere ai fini della tassazione diretta e dell'imposta di registro**, con particolare riferimento al valore dell'avviamento.

Trattasi di questioni che possono avere una certa rilevanza, se solo si considera che, **dati i tempi della giustizia, il trasferimento dell'azienda può avvenire a distanza di molti anni** dalla

stipula del contratto preliminare (soprattutto quando le parti percorrono tutti i gradi di giudizio: Tribunale, Corte di Appello e Corte di Cassazione).

È chiaro quindi come, in tali situazioni, diventi **rilevante il diverso criterio di determinazione della base imponibile** per le imposte dirette (IRPEF e IRES) rispetto a quello per l'imposta di registro.

Come noto, infatti:

- **per le imposte dirette** la plusvalenza (o minusvalenza) va determinata assumendo il **corrispettivo realmente pattuito** tra le parti (art. 86, comma 2, del TUIR);
- **per l'imposta di registro** va invece assunto il valore dell'azienda alla data dell'atto (art. 43 del TUR), intendendosi per tale il *valore venale in comune commercio* (art. 51 del TUR), con rettifica da parte dell'Ufficio qualora il valore venale sia superiore al valore dichiarato dalle parti nell'atto o al corrispettivo pattuito (art. 52 del TUR).

È altrettanto nota la **prassi dell'Amministrazione finanziaria nel procedere, in via induttiva, all'accertamento delle plusvalenze realizzate per la cessione di aziende sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di rettifica eseguita ai fini dell'imposta di registro**. Il che comporta la necessità per il contribuente di provare, per superare tale presunzione, la corrispondenza tra il corrispettivo pattuito tra le parti e il valore venale in comune commercio ovvero l'esistenza di valide ragioni giustificanti la differenza tra i due importi.

In ragione di quanto sopra **vi è quindi da chiedersi**, in ipotesi di trasferimento di azienda in forza di una sentenza produttiva degli effetti di un contratto non concluso (ex art. 2932 Cod. Civ.):

- **quali siano i valori da assumere** ai fini delle imposte dirette e dell'imposta di registro;
- **se possa l'Ufficio utilizzare in via presuntiva il valore determinato ai fini dell'imposta di registro** per eseguire un accertamento ai fini delle imposte dirette.

A tale proposito **è da ritenersi che, per l'imposta di registro, il valore da assumere sia il valore venale in comune commercio che l'azienda presenta alla data del passaggio in giudicato della sentenza di trasferimento**.

Per quanto concerne l'imposizione diretta è invece da ritenersi che la plusvalenza (o minusvalenza) da portare a tassazione sia da determinarsi in base al corrispettivo pattuito con il contratto preliminare e che l'Ufficio, considerato il lungo periodo di tempo trascorso tra la stipula del contratto preliminare e il trasferimento avvenuto in forza del passaggio in giudicato della sentenza di trasferimento, non possa "automaticamente" assumere la base imponibile dell'imposta di registro (costituita dal valore venale in comune commercio al momento del passaggio in giudicato della sentenza di trasferimento) per accertare una maggiore plusvalenza (o una minore minusvalenza) venutasi a realizzare in epoca più remota.

Al più l'Ufficio potrebbe, per omogeneità di periodo, accertare la maggiore plusvalenza (o minore minusvalenza) sulla base del valore venale dell'azienda alla data della stipula del contratto preliminare. Peraltro, occorre considerare che il prezzo pattuito con il contratto preliminare viene certamente posto al vaglio dei giudici nella causa di trasferimento ed è quindi difficile presumere che il prezzo effettivamente conseguito dalla parte promissaria venditrice sia stato diverso tra quello indicato nel contratto preliminare. In buona sostanza è difficile presumere che vi sia stato un pagamento "in nero". Il che consente al contribuente, in caso di accertamento sulla base del valore venale all'epoca del preliminare, di provare la corrispondenza tra il corrispettivo pattuito tra le parti e il valore venale allora in comune commercio o comunque che vi erano state delle valide ragioni che lo avevano portato a pattuire un prezzo inferiore al valore di mercato.

Tornando all'imposta di registro, **con la sentenza n. 8544/2014** di cui in premessa la Corte di Cassazione ha affermato che la sentenza produttiva degli effetti di un contratto non concluso (ex art. 2932 Cod. Civ.) di un immobile (ma le conclusioni valgono anche per i trasferimenti di azienda) va **assoggettata a imposta di registro in misura proporzionale, anche se non divenuta definitiva e anche se il promissario acquirente non ha ancora pagato il prezzo.**

La Cassazione trae il suo convincimento dal fatto che comunque **l'effetto traslativo rimane unilateralmente condizionato alla sola volontà dell'acquirente** (e non anche a quella del venditore) e che necessariamente l'acquirente opera le sue valutazioni prima dell'iniziativa giudiziaria, con la conseguenza che **il versamento del prezzo rimane assimilabile ad una condizione meramente potestativa.**

IMU E TRIBUTI LOCALI

TASI inquilini: qualche chiarimento e tanti (incredibili) dubbi

di **Fabio Garrini**

Continuiamo l'esplorazione del mondo TASI relativamente al **rapporto tra il nuovo tributo e gli immobili utilizzati da un soggetto diverso dal possessore**, ove l'imposta va ripartita tra chi possiede il diritto reale sull'immobile (che deve integralmente pagare l'IMU) e chi ne risulta il detentore (che sarà chiamato a pagare una quota di TASI, nella percentuale prescelta dal Comune, compresa tra il 10 ed il 30 per cento).

Sul tema, le [risposte FAQ](#) pubblicate sul sito delle Finanze la scorsa settimana hanno offerto alcuni chiarimenti interessanti, ma la questione è ancora **ben lungi dall'essere completamente sviscerata**.

Prima di tutto va segnalata la bontà della tesi avanzata nel precedente contributo pubblicato sulle pagine del presente quotidiano telematico ([Corto circuito TASI per gli inquilini](#)), dove si era concluso che **l'inquilino determina l'imposta sulla base dell'aliquota ordinaria**, come è tenuto a fare il possessore, senza quindi applicare le previsioni dell'abitazione principale. Le risposte FAQ sul punto precisano che il detentore che ha destinato l'immobile a propria abitazione può applicare **specifiche detrazioni** che il Comune potrebbe aver introdotto; si tratta, a dir la verità, di previsioni non troppo frequenti, anche perché, visto che l'imposta dovuta in questi casi è spesso modestissima, il risultato sarebbe una esenzione generalizzata per tutti i detentori.

Allo stesso modo è stato precisato come **non esiste alcuna solidarietà tra possessore e detentore** e quindi, se uno dei due omette il versamento, l'altro soggetto non potrà mai essere chiamato a corrisponderne la quota di tributo omesso. Quindi, ognuno può pensare alla propria posizione senza interrogarsi sul comportamento dell'altro. Anche su tale punto la conferma era attesa, ma quella evidenziata era già la conclusione cui si era pervenuti sulla base delle indicazioni normative.

Non viene chiarito del tutto invece il rapporto **all'interno di ciascuna categoria di possessori e detentori**. Ogni possessore è solidalmente responsabile con gli altri possessori ed ogni detentore è solidalmente responsabile con gli altri detentori. Nella risposta 11 viene chiarito che ciascuno dei possessori deve liquidare l'imposta sulla base della propria posizione soggettiva (in termini di aliquota applicabile e detrazioni spettanti), mentre **nulla viene detto per il detentore**. Malgrado ciò, pare di poter concludere che lo stesso concetto debba essere esteso al detentore.

Si pensi al seguente caso concretissimo: appartamento locato a 4 studenti e il Comune delibera il 20% della TASI a carico del detentore. Sulla base del principio appena esposto ciascuno di questi dovrebbe pagare il 5% della TASI dovuta. **E se dovesse pagare un detentore per conto anche degli altri 3?** La procedura non sarebbe teoricamente corretta, ma la solidarietà tra i soggetti dovrebbe salvaguardare la posizione di ogni detentore.

Non vi era invece chiarezza circa il comportamento da tenere nel caso in cui il Comune avesse **omesso di indicare la percentuale di ripartizione tra possessore e detentore**. Al riguardo viene precisato che in tal caso si ritiene applicabile il **minimo**, ossia il 10% a carico del detentore (quindi 90% a carico del possessore). Conclusione affatto scontata.

C'è poi un'altra situazione che potrebbe far sorgere qualche perplessità, quella contemplata nella risposta 17. Contribuente che **abita un fabbricato ma ne loca una stanza**: ai fini IMU il possessore è soggetto ad IMU, ma trattandosi di abitazione principale può beneficiare dell'esenzione (malgrado la [circolare 3/DF/2012](#) sul punto non sia troppo chiara). Ma ai fini **TASI**? Il chiarimento recita quanto segue: *"L'imposta complessiva deve essere **determinata con riferimento alle condizioni del titolare del diritto reale e successivamente ripartita tra quest'ultimo e l'occupante** sulla base delle percentuali stabilite dal comune. In questo caso, ovviamente, si applicherà l'aliquota dell'abitazione principale."*

Quindi viene calcolata la TASI quale fosse abitazione principale e deve essere determinata la quota posta a carico dell'occupante. Pare sottinteso, leggendo la risposta, che per **occupante si intenda l'inquilino**. Ma a ben vedere anche il possessore in questo caso è anche occupante di parte dell'abitazione: per quale motivo, oltre alla quota TASI di competenza del possessore, non dovrebbe pagare anche in parte la quota TASI di competenza dell'occupante? Logicamente corretto, ma operativamente sarebbe un'ulteriore complicazione. Letteralmente la risposta 17 parrebbe porre a capo del solo inquilino parziale tutta la TASI di competenza del detentore.

Concludo come ho concluso il precedente contributo: **ma era proprio necessaria questa ripartizione tra possessore e detentore???**

Anzi, siccome criticare è facile, concludo con una **proposta** normativa, suggerita anche da diversi colleghi: perché non porre la TASI interamente a carico del possessore con facoltà di parziale rivalsa nei confronti dell'inquilino? Gli adempimenti sarebbero ridotti significativamente.

Proposta numero due: chi scrive le norme tributarie deve prima aver lavorato almeno un anno in uno studio professionale. Una sorta di patentino che attesti il contatto con la realtà del Legislatore tributario. Certe assurdità verrebbero risolte a monte.

PENALE TRIBUTARIO

Le Sezioni Unite si sono pronunciate sull'ammissibilità del sequestro preventivo per reati tributari commessi dagli amministratori

di **Luigi Ferrajoli**

Con la [sentenza delle Sezioni Unite n. 10561 del 05/03/2014](#), la Corte di Cassazione pone **fine**, almeno per ora, al dibattito giurisprudenziale sulla questione della possibilità di aggredire o meno **direttamente** i beni di una società per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa.

Si rammenta brevemente che alcune pronunce di legittimità hanno ritenuto **ammissibile** il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente sui beni della persona giuridica, anche fuori dei casi in cui la sua creazione era finalizzata a farvi confluire i profitti degli illeciti fiscali quale **"società schermo"**; secondo un orientamento opposto, il sequestro preventivo doveva ritenersi inammissibile poiché gli articoli 24 e seguenti del D.Lgs. 231/2001 non prevedono i reati fiscali tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del **provvedimento**, tranne che nel caso in cui la struttura aziendale costituisca un **apparato fittizio** utilizzato dal reo per commettere gli illeciti.

La questione è stata rimessa alle **Sezioni Unite** relativamente ad una vicenda in cui era stato disposto il **sequestro preventivo** per equivalente su un immobile di proprietà del legale rappresentante di una società, indagato per il reato di cui all'articolo 10-ter del D.Lgs. 74/2000, che aveva eccepito tra l'altro che PM e Tribunale non avevano verificato la possibilità di procedere al sequestro diretto del **profitto** del reato nei confronti della società, così violando l'articolo 322-ter Cod.Proc.Pen.

I Giudici hanno posto fine al contrasto giurisprudenziale, offrendo anche un'interessante **analisi** della disciplina della confisca del profitto di reato e del sequestro preventivo finalizzato alla **confisca** nei reati tributari.

Nella sentenza è evidenziato innanzitutto che, secondo la giurisprudenza di legittimità, in tema di **reati tributari** il sequestro preventivo finalizzato alla confisca può essere disposto non soltanto per il prezzo ma anche per il profitto del reato.

Per profitto deve intendersi qualsiasi vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può consistere anche in un risparmio di spesa, come quello

derivante dal mancato **pagamento** di tributi, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento tributario, ovvero nella riduzione simulata o **fraudolenta** del patrimonio su cui il fisco ha diritto di soddisfarsi.

I Giudici evidenziano inoltre che la confisca del profitto di reato è possibile nei confronti di una **persona giuridica** per i reati commessi dal legale rappresentante o da altro organo della medesima, quando il profitto sia rimasto nella disponibilità della stessa; infatti l'articolo 6, comma 5, del D.Lgs. 231/2001 prevede che anche nei confronti degli **enti** per i quali non sia applicabile la confisca-sanzione di cui all'articolo 19 dello stesso decreto per essere stati efficacemente attuati i **modelli organizzativi** per impedire la commissione di reati da parte dei rappresentanti dell'ente, è *“comunque disposta la confisca del profitto che l'ente ha tratto dal reato, anche nella forma per equivalente”*.

La Suprema Corte evidenzia anche che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per **equivalente** è legittimo solo quando il reperimento dei beni costituenti il profitto del reato sia impossibile, ovvero quando gli stessi non siano aggredibili; tuttavia non è richiesta la **preventiva** ricerca generalizzata dei beni costituenti il profitto di reato, poiché, durante il tempo necessario per l'espletamento di tale **ricerca**, potrebbero essere occultati gli altri beni suscettibili di confisca per equivalente.

Le Sezioni Unite della Cassazione **ammettono** quindi il sequestro preventivo, nei confronti di una persona giuridica, finalizzato alla confisca di denaro o di altri **beni fungibili** o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della stessa, quando tale profitto o tali beni siano nella disponibilità della medesima o quando la persona giuridica risulti in concreto priva di **autonomia** e rappresenti solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agisca come effettivo titolare.

In tale ipotesi, secondo i Giudici, il denaro o il valore trasferito devono infatti ritenersi **pertinenti** alla disponibilità del soggetto che ha commesso il reato, in apparente **vantaggio** dell'ente ma, nella sostanza, a favore proprio.

La Cassazione non ritiene infine possibile la confisca per equivalente di beni della persona giuridica per reati tributari commessi da suoi organi qualora non sia stato reperito il **profitto** del reato tributario compiuto dai medesimi organi, o anche nell'ipotesi in cui sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di **denaro**, o di altri beni fungibili, o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona **non estranea** al reato.

ORGANIZZAZIONE STUDIO

Il bisogno che (quasi) tutti i clienti hanno

di **Michele D'Agnolo**

Lo sappiamo bene, frequentandoli da anni, che **ogni cliente è unico e diverso** da tutti gli altri. Ciascun cliente manifesta proprie peculiari esigenze che il professionista deve saper cogliere e soddisfare.

Tuttavia c'è una necessità che oggi accomuna la stragrande maggioranza dei clienti: **fare presto**.

La fretta indiatavolata, il logorio della vita moderna come avrebbe detto qualche anno fa la pubblicità televisiva di un noto amaro, è davvero il morbo della nostra epoca.

Non c'è un singolo problema o un singolo incarico che ci venga affidato che non sia urgente, e almeno in apparenza indifferibile. Non c'è cliente che non telefoni o non arrivi in studio coi minuti contati. E così gli uffici di ogni professionista si sono trasformati in tanti piccoli pronto soccorso.

E come in tutti i pronto soccorso che si rispettino, se non si ha qualcosa di veramente urgente, si fa la fila e si aspetta tempi che a ben vedere sono diventati inaccettabili persino per la salute. In altre parole **il cliente deve dire che ha fretta anche se non è vero**, altrimenti la sua pratica finirà in fondo al mucchio.

Il bisogno di **tempestività** della prestazione spinge gli studi professionali più avveduti a misurare e gestire il tempo di attraversamento per l'esecuzione di una pratica. Quanto tempo ci mettiamo dal momento in cui il cliente ci contatta al momento in cui gli abbiamo risolto il problema? Come possiamo fare per ridurre questa tempistica? Di quali risorse umane, tecnologiche e organizzative abbiamo bisogno per ottenere questo risultato? Il tempo di attraversamento del processo è ovviamente influenzato dal tempo minimo di realizzazione della prestazione, cioè dalla misura di quanto tempo ci vuole per fare il lavoro che ci è stato assegnato e, inoltre, dal grado di saturazione del professionista o del dipendente in un determinato momento. **Si tratta quindi di un problema sia organizzativo che gestionale.**

Il bisogno di tempestività è uno dei principali sponsor della moda ricorrente delle specializzazioni nell'ambito delle professioni. Non si può negare che un professionista generalista spesso deve reinventare la ruota, con tutto ciò che questo comporta in termini di costi e tempi. Uno specialista può invece fare rilevanti economie di apprendimento e diventare

sempre più esperto e rapido nello svolgimento della propria *expertise*. L'importante è che questo **vantaggio di tempi e di costi** non venga diluito e disperso nella necessità di coordinarsi con altri per la risoluzione dei problemi complessi del cliente. La duplicazione e sovrapposizione tra generalista-specialista funziona a malapena nelle professioni mediche, ma si sa che la salute non ha prezzo.

Il bisogno di tempestività che ha il cliente dovrebbe farci riflettere anche in materia di **prezzo della prestazione**. Fino a qualche tempo fa era possibile acquistare viaggi aerei e ferroviari "last minute" a prezzi estremamente vantaggiosi. Oggi invece, trovare disponibilità immediata è diventato estremamente caro, mentre la linea aerea e l'hotel tendono a premiare chi, prenotando con congruo anticipo, gli consente di pianificare il loro carico di lavoro. Noi invece trattiamo le urgenze esattamente come i casi normali.

Pensiamo inoltre a quello che accade quando compriamo un portatutto per la nostra auto. I portatutto sono in genere formati da una barra appoggiata su delle ganasce che si afferrano al tettuccio della nostra autovettura. Esistono molti modelli, con prezzi che vanno dai 50 ai 500 e più euro. La differenza fondamentale tra i modelli non è data dalla funzione, dai materiali o dall'aerodinamica ma piuttosto dall'esistenza di un meccanismo a chiave che, solo nei modelli più cari consente il montaggio e smontaggio delle barre in pochi secondi, in confronto al modello base dove per l'operazione di montaggio e smontaggio ci sono da svitare e riavvitare ben quattro bulloni per ganascia, per un totale di circa mezz'ora di lavoro. È evidente che il blocchetto della serratura non vale il differenziale di 450 euro e che quindi **il cliente più esigente finisce in realtà col ricomparsi il proprio tempo**.

Nell'isolato accanto al mio ufficio c'è una pizzeria decisamente cara e non particolarmente buona, nella quale però è possibile mangiare a qualsiasi ora del giorno e in qualsiasi giorno della settimana, anche al sabato sera o nella pausa pranzo dei bancari in meno di 40 minuti. Il requisito non è nemmeno dichiarato dal titolare sui menù o sulla pubblicità ma il cliente che ha fretta come me a livello subliminale lo percepisce e inconsapevolmente la presceglie.

I due esempi per dire che se vogliamo sfruttare con un plus di prezzo questa forma di vantaggio competitivo, dovremo cercare di perseguire e far rendere di più non tanto e solo **la nostra disponibilità**, che di per sé è facilmente imitabile, quanto piuttosto **abbinarla alla rapidità di esecuzione**.

Attenzione però che la rapidità di esecuzione impone **standard qualitativi notevoli** e metodologie di erogazione delle prestazioni e di controllo innovative. Altrimenti, nella fretta, si rischia di fare i gattini ciechi. Chi pensa che realizzare queste novità sia impossibile o non ha abbastanza fantasia o non ha abbastanza tecnologia.

Fortunatamente, ogni tanto i nostri frenetici pronto soccorso sono ancora lambiti da un po' di umanità. Per esempio, nello studio commerciale compare ancora, anche se sempre meno di frequente, la vecchina del 730. Quella che porta un certificato medico alla volta e che per arrivare a dichiarazione serve un quarto d'ora di elaborazione ma non meno di dodici colloqui.

Quella che, sorridendo, con la sua flemma e il suo bastone ci ricorda, sommessamente, di quanto sciocca e inutile sia tutta questa frenesi