

Edizione di mercoledì 28 dicembre 2016

BILANCIO

Rimanenze di magazzino: nuove disposizioni civilistiche e contabili

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

REDDITO IMPRESA E IRAP

Perdite pregresse prededucibili con gli accordi di consolidamento

di Alessandro Bonuzzi

CONTENZIOSO

Litisconsorzio necessario e riunione dei giudici

di Luigi Ferrajoli

CRISI D'IMPRESA

Gli approfondimenti del CNDCEC sulla crisi da sovraindebitamento

di Andrea Rossi

PENALE TRIBUTARIO

Rilevanza penale solo con l'evasione tributaria

di Roberto Bianchi

BILANCIO

Rimanenze di magazzino: nuove disposizioni civilistiche e contabili

di Chiara Rizzato, Sandro Cerato

In sede di chiusura dell'esercizio si provvede di norma alla predisposizione delle **scritture di storno**, tra le quali vi sono quelle relative alle **rimanenze di magazzino**, trattate dal nuovo principio contabile OIC 13 **pubblicato** nella versione definitiva lo scorso 22 dicembre. A seguito dell'emanazione del D.Lgs. 139/2015, si è resa necessaria una modifica del documento contabile citato, di cui nel presente contributo verranno trattati alcuni aspetti, che a nostro avviso possono essere considerati rilevanti in funzione della chiusura dell'esercizio e della redazione del bilancio.

Innanzitutto la rilevazione iniziale, nell'ottica della **sostanza economica** in luogo della funzione economica, viene uniformata ad una disciplina che ne attribuisce un preciso momento di attuazione. Fulcro dell'operazione risulta **il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito**, ovverosia – come afferma il documento utilizzando la locuzione “*di solito*”, facendo quindi riferimento alla sovente coincidenza tra i due momenti – quando avviene **il trasferimento del titolo di proprietà** in conseguenza delle modalità stabilite in sede contrattuale.

In **difetto di coincidenza** tra la data di trasferimento dei rischi e dei benefici e quella in cui avviene il passaggio del titolo di proprietà, è necessario prendere a riferimento il momento in cui si trasferiscono i rischi e i benefici. Sulla base di quanto considerato, il principio fornisce un'elencazione non completa di **fattispecie potenzialmente annoverabili** tra le rimanenze, ovvero:

- il magazzino proprio degli stabilimenti della società, senza considerare i beni ritirati da terzi **in prova, in visione, in conto lavorazione oppure in conto deposito**;
- le giacenze che, pur essendo della società, si trovano **presso terzi in conto deposito, lavorazione e prova**;
- **le merci ed i materiali** che si trovano **in viaggio**, ai quali sia già stato attribuito il trasferimento dei rischi e dei benefici correlati.

Per quanto riguarda inoltre il tema della **valutazione**, dal punto di vista del disposto civilistico, è bene sottolineare l'abrogazione del **numero 12 del comma 1 dell'articolo 2426 del codice civile**, ovvero della disposizione che stabiliva: “*le attrezzature industriali e commerciali, le materie prime, sussidiarie e di consumo, possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto*

all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione”.

A livello di **redazione della nota integrativa**, invece, si sottolinea che il paragrafo 63, concernente disposizioni in ordine al **bilancio in forma abbreviata**, specifica che è necessario che la stessa sia corredata dalle informazioni richieste dall'[articolo 2427 del codice civile](#), ovverosia da quanto stabilito:

- al [numero 1 del comma 1](#), relativamente ai 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;
- al [numero 8 del comma 1](#), sull'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;
- al [numero 9 del comma 1](#), in riferimento all'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate.

In ordine invece ad una eventuale **svalutazione delle rimanenze** e relativa informativa, il principio contabile in oggetto rinvia al [numero 1 del comma 1 dell'articolo 2427](#) affermando inoltre che *“nel descrivere i criteri applicati alla valutazione delle rimanenze, la società indica, tra l'altro, i criteri adottati per la svalutazione al valore di realizzazione desumibile dal mercato”*. Inoltre, per quanto riguarda la presenza di eventuali **gravami** esistenti sulla posta in questione, a titolo esemplificativo la presenza di un pegno oppure di un **patto di riservato dominio**, è necessaria l'esposizione in nota integrativa di tali impegni, come sopra citato in relazione al [numero 9 del comma 1 dell'articolo 2427](#).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

**L'APPROVAZIONE DEI NUOVI OIC E L'IMPATTO
SULLA REDAZIONE DEL BILANCIO 2016**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Perdite pregresse prededucibili con gli accordi di consolidamento

di Alessandro Bonuzzi

Attraverso gli **accordi di consolidamento**, ai soli fini interni, è possibile prevedere l'**utilizzo prioritario** delle **perdite pregresse**, maturate in regime di consolidato e ancora disponibili, rispetto alle perdite di periodo, **derogando** così al metodo ordinario previsto dalla disciplina fiscale.

È quanto emerge dalla [risoluzione 121/E](#) di ieri con la quale l'Agenzia delle Entrate fornisce alcuni apprezzabili chiarimenti sulla valenza degli accordi di consolidamento in relazione all'ordine da seguire nello scomputo delle perdite dal reddito della *fiscal unit*.

È noto che in base alle norme del Tuir recanti le regole in materia di consolidato fiscale, **per ogni singolo periodo d'imposta**, la società consolidante deve,

- **prima** di tutto, sommare, algebricamente e per intero, i **risultati imponibili di periodo** – positivi o negativi – riportati dalla consolidante stessa e dalle consolidate nelle proprie dichiarazioni dei redditi,
- potendo, **solo successivamente**, scomputare dal reddito complessivo globale le **perdite pregresse** maturate in regime di consolidato.

Le perdite maturate dalle società consolidate, infatti, un volta trasferite alla *fiscal unit*, subiscono una **“spersonalizzazione”** potendo essere utilizzate solo a livello consolidato e non più dalla singola partecipante che le ha prodotte. Ne consegue che, nell'ambito della tassazione di gruppo, le perdite di periodo attribuite dalle consolidate vanno utilizzate **prioritariamente** rispetto a quelle pregresse “acquisite” dal consolidato.

Peraltro, la risoluzione in commento precisa che tale meccanismo trova applicazione anche nella **fase accertativa**, ai fini dello scomputo in diminuzione delle perdite dal maggior imponibile contestato dal Fisco.

In passato la [circolare AdE 53/E/2004](#) ha precisato che, in caso di **interruzione anticipata** o di **mancato rinnovo** del consolidato, le parti possono **liberamente** decidere i **criteri di ripartizione** delle **perdite residue**; a tal fine devono però essere rispettate le seguenti **condizioni**:

- le perdite possono essere imputate esclusivamente alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti l'opzione perde efficacia;
- l'importo massimo imputabile alla società uscente non può eccedere l'importo delle sue perdite trasferite al consolidato al netto degli utilizzi effettuati nella

- determinazione del reddito del gruppo;
- le perdite attribuite devono essere della stessa qualità delle perdite originariamente trasferite.

L'Agenzia, nella risoluzione in commento, mantiene questa **linea soft** anche in relazione alla determinazione dei criteri di utilizzo delle perdite in vigenza del regime.

A parere del Fisco, infatti, le società aderenti alla *fiscal unit* possono senz'altro regolare, attraverso gli accordi di consolidamento, le peculiari modalità operative del regime. L'Amministrazione finanziaria **non può entrare nel merito** degli accordi in quanto trattasi di contratti che hanno natura **esclusivamente privatistica** e disciplinano i rapporti intersoggettivi derivanti dall'applicazione del regime del consolidato fiscale.

Pertanto, è **legittimo** l'accordo di consolidamento, avente valenza interna, che preveda l'utilizzo **prioritario** delle perdite pregresse, non ancora utilizzate e trasferite al consolidato da parte di una società partecipante, **rispetto** alle perdite di periodo prodotte da altra società aderente.

Come effetto si determinerà una **titolarità** delle perdite residue all'atto della riattribuzione, a seguito di interruzione anticipata o mancato rinnovo del consolidato, **diversa** da quella risultante dall'applicazione dell'ordinario metodo di determinazione del reddito.

La risoluzione avverte che di questo deve essere data **evidenza** attraverso la predisposizione, al momento dell'opzione o del rinnovo del consolidato, di un'**adeguata documentazione** da cui si possa comprendere l'ordine di utilizzo delle perdite all'interno della *fiscal unit*.

Master di specializzazione
TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA
CON GIOVANNI VALCARENIGHI

Milano

CONTENZIOSO

Litisconsorzio necessario e riunione dei giudizi

di Luigi Ferrajoli

Il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo atto impositivo, da uno dei soci o dalla società **riguarda insindibilmente sia la società che tutti i soci**, salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali, sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, trattandosi di caso di **litisconsorzio necessario originario**.

È quanto ribadito dalla Corte di Cassazione con la [sentenza n. 24015 del 24.11.2016](#) in una vicenda che vedeva una società in nome collettivo e i relativi soci destinatari di diversi avvisi di accertamento aventi ad oggetto, per quanto concerne la società, Iva e Irap, mentre, per quanto concerne i soci, l'Irpef.

L'accertamento aveva avuto origine da un **processo verbale di constatazione** redatto dalla guardia di finanza all'esito di verifiche svolte presso la società, che avevano fatto emergere l'indicazione in bilancio e nel libro degli inventari delle rimanenze non differenziate per categorie omogenee, senza la conservazione delle distinte, con conseguenziale **contestazione di omessa registrazione di corrispettivi**, oltre una indebita deduzione di costi non documentati per canoni di locazione e merci in conto acquisti.

I contribuenti impugnavano gli avvisi di accertamento con separati ricorsi che venivano respinti in primo grado; gli appelli invece avevano avuto **esito favorevole** e l'Agenzia delle Entrate impugnava quindi le sentenze di secondo grado avanti alla Corte di Cassazione.

La Suprema Corte, nella decisione in commento, ha rilevato preliminarmente che *“la riunione dei procedimenti innanzi a questa corte ricompone l'unicità delle cause, per ciascuna annualità, che è il portato – come affermato in via consolidata da questa corte a partire dalla sentenza delle sezioni unite n. 14815 del 2008 – dell'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e dei soci delle stesse, con la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi; ciò che comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo atto impositivo, da uno dei soci o dalla società riguardi insindibilmente sia la società che tutti i soci – salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali –, sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, trattandosi di caso di litisconsorzio necessario originario”*.

L'[articolo 14 del D.Lgs. 546/1992](#), rubricato “*Litisconsorzio ed intervento*”, prevede infatti che **se**

l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi. Qualora il ricorso non sia stato proposto da o nei confronti di tutti i litisconsorti necessari, deve essere ordinata l'**integrazione del contraddittorio** mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.

Secondo i Giudici di legittimità, di conseguenza, il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari, come avvenuto nei gradi di merito, caratterizzati da separate trattazioni – sarebbe affetto da **nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento**, anche di ufficio.

Tuttavia vi sono alcuni casi, individuati dalla stessa Corte, nei quali deve essere **evitata la dichiarazione di nullità**.

In particolare, prosegue la Cassazione, invece della declaratoria di nullità dei giudizi, **può essere disposta la riunione** innanzi ad essa di ricorsi separati quando, pur non essendo stato realizzato il litisconsorzio nei procedimenti di merito, la complessiva fattispecie, oltre che dalla **piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo** notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse, sia caratterizzata da:

1. **identità oggettiva** quanto a “*causa petendi*” dei ricorsi;
2. **simultanea proposizione degli stessi** avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci e, quindi, identità di difese;
3. **simultanea trattazione** degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito;
4. **identità sostanziale delle decisioni** adottate da tali giudici.

Poiché nella fattispecie oggetto della pronuncia sussistevano tali presupposti, **la riunione già disposta dei procedimenti**, secondo la Cassazione, ne consentiva la trattazione, essendo superata ogni questione riguardante i gradi pregressi.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 1.0 ➤

Milano Verona

CRISI D'IMPRESA

Gli approfondimenti del CNDCEC sulla crisi da sovraindebitamento

di Andrea Rossi

A seguito delle sempre più numerose proposte di **accordo** o di **piani del consumatore**, sono sorte molteplici questioni correlate alla modalità di presentazione dell'istanza di nomina del **professionista** facente funzioni di **OCC**; è infatti una domanda ricorrente se, anche a seguito della costituzione degli organismi di composizione da parte degli enti individuati dalla legge istitutiva e dal decreto ministeriale 202/2014 nel rispetto delle prescrizioni normative, il sovradebitato possa presentare istanza al Presidente del Tribunale per la **nomina** di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'[articolo 28 L.F.](#) o di un notaio.

Nell'ipotesi in cui nel luogo di residenza del debitore non sia stato istituito alcun OCC, la scelta di adire il Presidente del Tribunale per la nomina del professionista è **inevitabile**; tuttavia l'[articolo 15, comma 9, della L. 3/2012](#), prevede che i compiti e le funzioni attribuiti agli organismi di composizione possano essere svolti anche da un **professionista** in possesso dei **requisiti** di cui all'[articolo 28 L.F.](#). Pertanto l'interpretazione letterale della norma consente di concludere che attualmente esistono **due modalità** di designazione dell'ausiliario del giudice nella composizione della crisi da sovradebitamento, come tra l'altro puntualizzato dal documento predisposto dalla **commissione crisi da sovradebitamento** del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti lo scorso mese di novembre.

Optando per la prima, egli può chiedere al **Presidente del Tribunale**, o al giudice da quest'ultimo delegato, la **nomina** di un **professionista** in possesso dei requisiti di cui all'articolo 28, L.F. o di un notaio; optando per la seconda alternativa, il debitore può **direttamente rivolgersi** all'organismo di composizione della crisi competente per territorio, così come definito dall'[articolo 7 della L. 3/2012](#) che, per tramite del gestore della crisi individuato dal **referente**, dovrà fornire ausilio al debitore che intenda avvalersi di una delle procedure di composizione della crisi ovvero della liquidazione del patrimonio.

In relazione alla due differenti possibilità, si precisa che alcuni Tribunali, nella cui circoscrizione sia istituito un Organismo di Composizione della Crisi, indirizzano le istanze presentate direttamente allo stesso OCC a cui spetterà pertanto il **compito** di assistere il sovradebitato.

L'**iter processuale** sarà conseguentemente differente in funzione delle scelte effettuate dal debitore circa il soggetto professionalmente qualificato che debba prestargli ausilio ai sensi dell'[articolo 15](#); infatti laddove il debitore in stato di sovradebitamento abbia scelto un professionista in possesso dei requisiti di cui all'[articolo 15](#), comma 9, quest'ultimo deve essere nominato dal Presidente del Tribunale, o dal giudice da lui delegato, aprendosi, in tal

caso, un'eventuale **fase di pre-ammissione** alle procedure di sovraindebitamento. Pertanto questa fase processuale si apre con il **deposito** di una **apposita istanza** presso il Tribunale del luogo di residenza del debitore, finalizzata ad ottenere la nomina di un professionista competente ad assumere ogni iniziativa funzionale alla predisposizione, all'esecuzione e alla attestazione della fattibilità del piano.

Secondo il citato documento predisposto dalla commissione *crisi da sovraindebitamento* del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, il debitore è **legittimato** per le procedure di composizione della crisi:

1. a presentare l'**istanza di nomina** del professionista che sarà chiamato ad espletare tutte le attività funzionali alla predisposizione e all'attestazione della fattibilità del piano;
2. a depositare contestualmente la **proposta** già predisposta con l'ausilio del professionista di fiducia.

Si ritiene opportuno precisare che il **blocco** delle **azioni esecutive** consegue di diritto all'emissione del decreto di apertura del procedimento di omologazione di accordo *ex articolo 10, comma 2, L. 3/2012*, mentre lo stesso effetto **non è** conseguenza automatica dell'emissione del decreto di fissazione dell'udienza per l'omologazione del piano del consumatore *ex articolo 12-bis L. 3/2012*, in quanto deve essere **espressamente** richiesto per specifici procedimenti esecutivi. Quanto detto, logicamente, non osta alla presentazione dell'istanza di sospensione delle esecuzioni in corso al giudice funzionalmente competente (cfr. *articolo 624 c.p.c.*).

Laddove invece il procedimento sia gestito dall'Organismo di Composizione della Crisi (OCC), la fase relativa al **deposito dell'istanza** di nomina, **viene meno**; infatti la norma prevede espressamente che il debitore, in alternativa al Tribunale, si possa rivolgere **direttamente** all'organismo competente, il quale dovrà adempire *ex lege* alle funzioni riconosciutegli, tra cui la nomina del gestore; tale scelta normativa è finalizzata a semplificare e razionalizzare le procedure, contenendone conseguentemente i tempi ed i costi grazie al ruolo riconosciuto all'OCC nella gestione della situazione di sovraindebitamento.

In tali ipotesi sarà pertanto l'OCC ad assolvere alla funzione di individuazione del professionista competente e qualificato come gestore della crisi, e la domanda presentata dal debitore presso la segreteria dell'OCC è sostanzialmente **equiparabile** all'istanza di nomina del professionista presentata alla cancelleria.

Pertanto, è possibile affermare che ad **eccezione** per questo primo adempimento (deposito istanza in Tribunale ovvero richiesta di assistenza all'OCC competente), la procedura prosegue con le **medesime modalità** in quanto l'OCC svolge in ogni caso un ruolo di **ausilio** nel raggiungimento dell'accordo, nella predisposizione della proposta, del piano o della domanda di liquidazione.



DOTTRYNA
Euroconference

*La soluzione autorale che va oltre
la "tradizionale" banca dati*

PENALE TRIBUTARIO

Rilevanza penale solo con l'evasione tributaria

di Roberto Bianchi

È noto che per effetto della **delega** contenuta nella **L. 23/2014** è stato emanato il D.Lgs. 128/2015 sulla **“certezza del diritto”** che ha introdotto il **nuovo articolo 10-bis della L. 212/2000**, quest'ultima disciplinante le disposizioni in materia di **“statuto dei diritti del contribuente”**.

Tale norma ha provveduto a **fondere il concetto di abuso del diritto e di elusione in ambito tributario** in un unico elemento – secondo la **rubrica** dell'**articolo 10-bis** definita **“dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale”** – accorpando i due istituti in precedenza considerati separatamente.

Viene pertanto sancito che configurano **“abuso del diritto”** le *operazioni sprovviste di sostanza economica* che, pur nel rispetto formale delle disposizioni tributarie, conseguono **vantaggi fiscali indebiti**.

Il comma 2 dell'**articolo 10-bis** reputa privi di sostanza economica **“i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi differenti dai vantaggi fiscali”** (tra i quali la disciplina evidenzia, come indicatori di carenza di sostanza economica, l'**incoerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme** e la **non conformità degli strumenti giuridici adottati alle normali logiche di mercato**), mentre la lettera b) del medesimo comma 2 precisa che per **privilegi tributari indebiti** si considerano **“i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario”**, i quali devono risultare **essenziali** rispetto a tutte le altre finalità perseguitate dal contribuente, nel senso che il **perseguimento di tale vantaggio** deve essere la **finalità essenziale della condotta medesima** (in attuazione del principio direttivo racchiuso nell'**articolo 5, comma 1, lett. b), n. 1** della **L. 23/2014**). Al contrario il comma 3 dell'articolo 10-bis specifica ulteriormente che non si reputano in ogni caso **“abusive”** **“le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente”**.

In merito alla **irrilevanza penale** dell'abuso, il comma 13 dispone che **“le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie”**. In considerazione della menzionata disposizione, qualsivoglia diatriba in merito alla rilevanza penale delle condotte abusive in ambito tributario pare dover aver termine considerato che, come affermato dalla Suprema Corte, tra le condotte volte esclusivamente al perseguimento di una riduzione della base imponibile e gli illeciti tributari, vige una relazione di reciproca esclusione considerato

che, uno **scenario abusivo**, si può rappresentare esclusivamente qualora le agevolazioni tributarie non siano in grado di essere sconfessate eccependo la trasgressione delle prescrizioni in merito alla *“Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto”* poiché la materia dell’elusione trova *“applicazione solo residuale rispetto le disposizioni concernenti la simulazione o i reati tributari, in particolare, l’evasione e la frode, ... fattispecie [che] vanno perseguiti con gli strumenti che l’ordinamento già offre”* ([Cassazione sentenza n. 40272/2015](#) e [n. 48293/2016](#)).

Tuttavia, il **risultato** a cui si è giunti potrebbe risultare **superficiale e riduttivo**. Inequivocabilmente, i **comportamenti in abuso del diritto** hanno perso il relativo **rilievo penale** (anche nella circostanza in cui tutto ciò conduca al **pagamento di una minore imposta** rispetto a quella **effettivamente dovuta**) e a tale conclusione si perviene non solo mediante la lettura del comma 13 dell’articolo 10-bis della L. 212/2000, ma anche attraverso l’analisi delle novellate enunciazioni dei reati di cui all’[articolo 3](#) (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e all’[articolo 4](#) (dichiarazione infedele) del D.Lgs. 74/2000 oltre che dalle rinnovate discipline di cui alle lett. g-bis (operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente) e g-ter (mezzi fraudolenti) dell’[articolo 1 del D.Lgs. 74/2000](#), e pertanto dalla decisione del parlamento di **punire esclusivamente i comportamenti particolarmente nocivi alle finalità dell’Amministrazione finanziaria**, rappresentati dalle condotte simulatorie, fraudolente o indirizzate alla generazione e all’impiego di carteggi contraffatti. La scelta si inserisce appieno nella revisione apportata dal D.Lgs. 158/2015 al regime delle sanzioni per dichiarazione infedele che ha inteso *“limitare tendenzialmente la sfera applicativa della figura criminosa – priva di connotati di fraudolenza – al solo mendacio di dati oggettivi e reali”*. In tale ottica, di conseguenza, l’elusione fiscale ex articolo 10-bis non poteva che essere *“espunta”*, come in effetti stabilito dal comma 13 dell’articolo 10-bis, dal novero delle condotte penalmente rilevanti.

Ne deriva che, qualora il soggetto manifesti il proprio disegno ed esponga esplicitamente i conteggi attraverso i quali è giunto a determinare il tributo corrisposto, la menzionata limpidezza permetterà all’Amministrazione finanziaria di analizzare compiutamente ed eventualmente rettificare la dichiarazione tributaria con la conseguenza che **dovranno considerarsi insussistenti** tutti gli **scenari di fraudolenza** e di **raggiro** la cui presenza è considerata necessaria per far sì che si possa ricadere nell’ambito della dichiarazione fraudolenta o infedele.

In tale scenario non viene pertanto considerato reato il comportamento elusivo finalizzato a ottenere benefici tributari non spettanti. Tuttavia tale considerazione **non** risulta essere **condivisa** in toto dalla dottrina, considerato che è in ogni caso possibile attribuire essenza delittuosa a comportamenti di tale natura.

Infatti, difformi risultano essere le considerazioni qualora il contribuente assuma determinate condotte mettendo in atto uno specifico negozio giuridico che **appare formalmente diverso** agli occhi dei terzi, rispetto alla sostanza del negozio medesimo, rivolto a costituire un negozio illecito o a danno di un terzo (atto dissimulato) camuffandolo attraverso una forma

giuridica che appaia coerente con le disposizioni normative (atto simulato) e dove pertanto vi è diversità tra intenzione e atto formale (**simulazione**). Si ricade invece nell'**interposizione fittizia** quando il negozio giuridico viene posto in essere da un contribuente differente da quello che effettivamente beneficerà degli effetti finali, al fine di occultare ai terzi o alla controparte l'effettivo soggetto interessato al negozio.

L'**evasione** si realizza quando si agisce “*contra legem*” e si può manifestare attraverso l'occultamento di ricavi, di compensi, di corrispettivi così come mediante l'indicazione di spese e costi inesistenti, non inerenti oppure non di competenza. L'evasione si realizza in tutte quelle situazioni che conducono a rappresentare risultati diversi da quelli previsti dalla normativa vigente. In questo contesto si può agevolmente affermare che l'evasione si realizza anche attraverso vicende di **alterazione di fatti economici** come ad esempio l'interposizione fittizia ([articolo 37, comma 3, D.P.R. 600/1973](#)), la dissimulazione e la simulazione propriamente detta. Se un vantaggio fiscale lo si ottiene non rispettando la norma si è nell'ambito dell'evasione, come nel caso delle rettifiche fondate sull'**antieconomicità** di determinati componenti negativi di reddito (principio dell'inerenza), così come in tutte le fattispecie di alterazione dei fatti economici quale la dissimulazione.

Di conseguenza il comportamento del contribuente assume **rilevanza penale** esclusivamente qualora la sua condotta apparente mostri, parametrandola a ogni ulteriore indefinita supposizione di non corretto esercizio delle rispettive possibilità fornite dall'ordinamento giuridico vigente, una prerogativa **fraudolenta, ingannatoria**, che nasconde l'effettiva configurazione della vicissitudine sulla quale si proietta la condotta, **mascherandone** i postulati e i reali effetti ([Cassazione n. 41755/2016](#)).

La disciplina in esame pare aver così recepito l'orientamento della dottrina penalistica che ritiene non applicabile alle condotte elusive la sanzione per **dichiarazione infedele** disciplinata dall'[articolo 4 del D.Lgs. 74/2000](#): in merito a ciò si evidenzia che tale disposizione, presupponendo l'indicazione di “*elementi passivi fittizi*”, avrebbe dovuto essere interpretata considerando un significato “*naturalistico*” del concetto di fittizietà, ossia nel senso dell'indicazione di elementi passivi ontologicamente inesistenti – e non, come nella circostanza di quelle accertate *ex articolo 37-bis* (oggi abrogato) – semplicemente **inopponibili** (teoria che avrebbe al più rievocato il concetto, inteso in senso lato, di inesistenza giuridica).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO 

CON LUIGI FERRAJOLI

Milano dal 18 ottobre