

**Edizione di venerdì 4 Ottobre 2019**

## **ADEMPIMENTI**

**Dichiarazioni: proroga con effetti su ravvedimenti e integrative**  
di Luca Caramaschi

## **IMPOSTE INDIRETTE**

**L'interpretazione degli atti ai fini del registro e l'(in)certeza del diritto**  
di Domenico Santoro, Gianluca Cristofori

## **DICHIARAZIONI**

**Operazioni straordinarie: modalità di presentazione del modello 770**  
di Luca Mambrin

## **ACCERTAMENTO**

**La valutazione del comportamento antieconomico del contribuente**  
di Angelo Ginex

## **PENALE TRIBUTARIO**

**Evasore totale: ai fini penali è richiesto il dolo specifico**  
di Marco Bargagli

## **RASSEGNA RIVISTE**

**Le novità per le aliquote e percentuali di compensazione Iva per prodotti agricoli "particolari"**  
di Emanuele Arrighetti

## ADEMPIMENTI

---

### ***Dichiarazioni: proroga con effetti su ravvedimenti e integrative***

di **Luca Caramaschi**

La modifica contenuta nel **Decreto Crescita (D.L. 34/2019)** in materia di dichiarazioni fiscali non introduce la “solita” **proroga** temporanea ma rappresenta un **intervento strutturale** che, quindi, va ad interessare non solo il periodo di imposta 2018 ma anche i successivi periodi di imposta.

A partire dalla tornata dichiarativa di quest'anno e relativa al **periodo d'imposta 2018**, infatti, i contribuenti e gli intermediari avranno tempo per trasmettere le **dichiarazioni fiscali** fino al prossimo 2 dicembre 2019 (il nuovo termine del **30 novembre**, infatti, cadendo di sabato, subisce lo slittamento al primo giorno lavorativo successivo).

È il nuovo [articolo 2 D.P.R. 322/1998](#), come modificato dall'[articolo 4-bis, comma 2, D.L. 34/2019](#), a stabilire che le dichiarazioni dei redditi debbano essere trasmesse telematicamente:

- dalle **persone fisiche e dalle società di persone o associazioni equiparate** entro il **30 novembre** dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta;
- dai **soggetti Ires**, entro l'**undicesimo mese successivo** a quello di chiusura del periodo di imposta.

Va, tuttavia, sottolineato che le **predette regole** trovano applicazione con riferimento ai soggetti che presentano un periodo di imposta coincidente con l'anno solare, mentre non interessano le dichiarazioni presentate in occasione di **operazioni straordinarie** (liquidazioni, trasformazioni, fusioni, scissioni, ecc.), che continuano a seguire, quanto a termini di presentazione delle dichiarazioni, le **specifiche previsioni** contenute negli [articoli 5 e 5-bis D.P.R. 322/1998](#).

Ancora, l'allungamento dei tempi di presentazione, consentirà agli **ultra ritardatari**, che non dovessero rispettare nemmeno il nuovo termine, di effettuare l'invio delle dichiarazioni entro il **novantesimo giorno successivo** a quello della scadenza originaria.

Si tratta della cosiddetta “**dichiarazione tardiva**” che, in relazione al periodo d'imposta 2018, potrà quindi essere inviata entro il **2 marzo 2020** (in quanto il 1° marzo scade di domenica).

Restano in questo caso applicabili le **sanzioni** per eventuali **versamenti d'imposta non effettuati**, qualora dalla dichiarazione dovesse risultare un debito d'imposta.

**L'allungamento dei termini**, inoltre, produce il solito **"effetto a cascata"** sui termini previsti per integrazioni e correzioni delle dichiarazioni già predisposte, nonché sui termini previsti dall'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#) in tema di **ravvedimento operoso**.

Entro il prossimo **2 dicembre 2019** sarà quindi possibile integrare le dichiarazioni relative a **periodi d'imposta precedenti**.

Ad esempio, qualora il contribuente dovesse recuperare la documentazione relativa ad un onere deducibile o detraibile pagato nel 2016, potrà presentare il modello **Redditi PF2017 integrativo** e indicare in esso il **credito da riportare nella successiva dichiarazione**.

Va in proposito ricordato che, con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del **D.L. 193/2016**, è possibile presentare una nuova **dichiarazione a favore del contribuente** anche dopo il termine di presentazione della dichiarazione successiva: tale possibilità è il frutto della riscrittura della normativa in tema di **dichiarazioni integrative** contenuta nell'[articolo 2, commi 8 e 8-bis, D.P.R. 322/1998](#) che oggi prevedono il **principio della ritrattabilità della dichiarazione** sia a favore che a sfavore del contribuente **entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento**, fatta salva l'applicazione delle sanzioni e delle disposizioni in tema di ravvedimento operoso.

Analoga integrazione è possibile anche nel caso in cui vi sia la necessità di presentare una **dichiarazione che riporta un maggior reddito o una maggiore imposta**; in tal caso sarà possibile azionare la disciplina del **ravvedimento operoso**, riducendo le sanzioni dovute, per sanare insufficienti versamenti effettuati in relazione a tale annualità.

**L'allungamento dei termini di presentazione**, in particolare, della dichiarazione dei redditi produce benefici anche in relazione a quei contribuenti che fin dallo scorso 1° gennaio 2019 hanno, tramite presentazione telematica del modello F24, utilizzato in **compensazione orizzontale** i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap **per importi superiori a 5.000 euro annui**.

In tali casi si avrà quindi più tempo per far eseguire i controlli finalizzati al rilascio del cosiddetto **"visto di conformità"**.

L'apposizione del visto di conformità si rende necessaria per coloro che intendono utilizzare (o che hanno utilizzato) crediti esposti nelle **dichiarazioni relative al periodo di imposta 2018**.

Pertanto, la semplice esistenza del **credito sopra soglia** (se non utilizzato in compensazione o utilizzato per importi non eccedenti i 5.000 euro) non è di per sé elemento che obbliga all'apposizione del visto.

In caso di mancata apposizione del visto, ove necessario, verrà applicata una **sanzione del 30%** ad ogni versamento effettuato in violazione di tale obbligo.

**L'infedele attestazione dei controlli da parte del soggetto che appone il visto o la sottoscrizione** è invece punita con una sanzione pari alla somma dell'imposta, degli interessi e della sanzione del 30%.

Si ricorda, infine, che in generale (senza quindi entrare in questa sede nel merito di situazioni particolari) il soggetto che appone il visto di conformità è anche **obbligato alla trasmissione telematica** della dichiarazione, tranne l'ipotesi in cui si provveda alla sottoscrizione della dichiarazione da parte **dell'organo di controllo**.



Seminario di specializzazione

**L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE:  
ASPETTI GIURIDICI E OPERATIVI DELLA GESTIONE D'IMPRESA**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IMPOSTE INDIRETTE

---

### ***L'interpretazione degli atti ai fini del registro e l'(in)certeza del diritto***

di **Domenico Santoro, Gianluca Cristofori**

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza interlocutoria n. 23549](#), depositata lo scorso **23 settembre**, ha rinviato alla **Corte Costituzionale** la disposizione di cui all'attuale formulazione dell'[articolo 20 Tur](#), come risultante dalle modifiche di recente apportate dall'[articolo 1, comma 87, L. 205/2017](#) (Legge di Bilancio 2018) e dall'[articolo 1, comma 1084, L. 145/2018](#) (Legge di Bilancio 2019), nella parte in cui dispone che, nell'applicare l'**imposta di registro** secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli **elementi desumibili dall'atto stesso**, *"prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"*.

**Si riapre, quindi, lo spettro di possibili contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria**, volte a riqualificare gli effetti giuridici prodotti da più atti presentati alla registrazione, con l'obiettivo di valorizzare l'**asserita sostanza economica** degli stessi, privilegiando l'*"imprescindibile ed anche storicamente radicato"* principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

Volgendo lo sguardo alla **prassi accertativa** conosciuta prima delle succitate modifiche normative, saranno da valutare con attenzione, a mero titolo esemplificativo, le seguenti fattispecie:

1. **conferimento di azienda** (o di immobili gravati da mutui), cui faccia seguito la **cessione a terzi delle partecipazioni** così ottenute nella società conferitaria, riqualificate in termini di cessione diretta dell'azienda o degli immobili (*ex multis*, [Cassazione n. 12909/2018](#), [n. 5748/2018](#) e [n. 6758/2017](#));
2. **cessione della partecipazione totalitaria** in una società, riqualificata in termini di cessione diretta dell'azienda;
3. **cessioni separate**, ma collegabili tra loro, di una **pluralità di beni funzionalmente suscettibili di destinazione e organizzazione produttiva unitaria**, riqualificate in termini di **cessione d'azienda** (cd. **cessioni d'azienda "spezzatino"** – *ex multis*, [Cassazione n. 31069/2017](#), [n. 15175/2016](#) e [n. 1955/2015](#)).

In merito, occorre rammentare che simili contestazioni sono state elevate in vigenza della precedente formulazione dell'[articolo 20 Tur](#), a norma della quale *"L'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se*

*non vi corrisponda il titolo o la forma apparente”.*

Con l'[articolo 1, comma 87, L. 205/2017](#) (Legge di Bilancio 2018), il Legislatore è intervenuto proprio per dipanare i contrastanti orientamenti espressi dalla **Corte di Cassazione**, da un lato, e dalle **Commissioni Tributarie di merito**, oltre che dai più autorevoli commentatori, dall'altro, modificando il testo dell'**articolo 20 Tur**, con l'obiettivo di chiarire, una volta per tutte, che *“detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, **prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso** (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), **nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici “collegati”** con quello da registrare. Non rilevano, inoltre, per la corretta tassazione dell'atto, **gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti** dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà, ad esempio, essere assimilata ad una cessione di azienda la cessione totalitaria di quote). È evidente che ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui all'articolo 20 del Tur, tale vantaggio potrà essere valutato sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell'**abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente)**. In tale sede andrà quindi valutata, anche in materia di imposta di registro, la **complessiva operazione posta in essere dal contribuente**, considerando, dunque, anche gli elementi estranei al singolo atto prodotto per la registrazione, quali i fatti, gli atti e i contratti ad esso collegati. Con le modalità previste dall'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212, potrà essere, quindi, ad esempio, contestato l'**abusivo ricorso ad una pluralità di contratti di trasferimento di singoli assets** al fine di realizzare una cessione d'azienda”* (cfr. **relazione illustrativa al D.d.L. di Bilancio 2018**).

Nonostante questo apprezzabile tentativo di ripristinare la certezza del diritto in ambito tributario, si è reso comunque necessario un **ulteriore intervento del Legislatore** ([articolo 1, comma 1084, L. 145/2018](#)), per chiarire – se ancora ve ne fosse stato bisogno – che la summenzionata modifica normativa costituisce **norma di interpretazione autentica** e, in quanto tale, **applicabile in modo retroattivo**, poiché *“dichiarativa di un significato fin dall'inizio contenuto nella norma interpretata”*.

Ciò al fine di porre un **ulteriore argine all'interpretazione** della norma nel frattempo fornita dalla **Corte di Cassazione**, secondo la quale, *“in tema di imposta di registro, l'articolo 1, comma 87, lett. a), della l. n. 205 del 2017, modificativo dell'articolo 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, con effetto dal 1° gennaio 2018, **non ha natura interpretativa, ma innovativa**, in quanto introduce limiti all'attività di riqualificazione della fattispecie precedentemente non previsti: ne deriva che **tale disposizione non ha efficacia retroattiva** e, pertanto, gli atti antecedenti alla data della entrata in vigore della stessa continuano ad essere assoggettati all'imposta secondo la disciplina contemplata dal detto articolo 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 nella previgente formulazione”* (ex multis, [Cassazione n. 2007/2018](#), [n. 4407/2018](#), [n. 7637/2018](#) e [n. 8619/2018](#)).

Da ultimo, la **Corte di Cassazione** ([ordinanza n. 23549/2019](#)), enfatizzando il **principio di prevalenza della sostanza sulla forma** e **valorizzando la funzione dell'imposta di registro**, quale *“vera e propria imposta che trova nell'atto stesso il presupposto rivelatore di una determinata ‘forza*

*economica' e, per tale via, un tipico indice di capacità contributiva", ha rimesso la questione alla Corte Costituzionale, ritenendo che "sussistono dubbi di incompatibilità del 'nuovo' articolo 20 con quanto prescritto dagli articoli 53 e 3 della Costituzione".*

**L'incertezza del diritto continua, quindi, a caratterizzare la materia.** Basti, infatti, pensare alle situazioni che interessano:

1. coloro che, in vigenza della precedente formulazione dell'[articolo 20 Tur](#), si sono visti recapitare **avvisi di liquidazione** contenenti la riqualificazione degli atti posti in essere, con pretesa impositiva non ancora divenuta definitiva; tali soggetti hanno appreso delle succitate modifiche normative con enorme favore, prefigurando già una rapida conclusione dell'iter contenzioso per la probabile presa d'atto della piena legittimità delle operazioni poste in essere. A seguito della **rimessione della questione di legittimità costituzionale della norma**, è probabile attendersi ora una **molteplicità di ordinanze di sospensione dei processi ancora in corso**, in quanto la Corte Costituzionale è chiamata a *"risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa"*. In tale contesto, una **declaratoria di illegittimità costituzionale** frusterebbe le chiare intenzioni del Legislatore, manifestate a più riprese nel corso degli ultimi anni, **nonché le aspettative dei contribuenti** che sulle stesse avevano fatto affidamento;
2. coloro che, in vigenza della nuova formulazione dell'[articolo 20 Tur](#), hanno ritenuto di **interpellare** – in via preventiva – l'Agenzia delle Entrate circa la possibile riqualificazione in chiave anti-abuso delle operazioni che avrebbero inteso porre in essere (ex [articolo 10-bis dello Statuto del contribuente](#)), non preoccupandosi, evidentemente, dell'interpretazione degli atti ai fini dell'imposta di registro (ex [articolo 20 Tur](#)), non assumendo più tale disposizione alcuna rilevanza ai fini della riqualificazione degli atti, nei termini chiaramente precisati dallo stesso Legislatore. In tale contesto, una **declaratoria di illegittimità costituzionale** imporrebbe qualche riflessione sull'**efficacia della risposta resa dall'Agenzia delle Entrate**, non tanto in chiave anti-abuso, dal momento che l'[articolo 11, comma 3, dello Statuto del contribuente](#) sancisce che *"Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difforni dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli"*, quanto piuttosto ai fini della **riqualificazione delle operazioni poste in essere a norma dell'articolo 20 Tur**. Tali soggetti potrebbero, infatti, vedersi astrattamente **riqualificate le operazioni ai fini dell'imposizione indiretta**, fermi restando gli effetti del positivo parere ottenuto ai fini della disciplina anti-abuso, vedendo così gravemente **lesi** sia il **legittimo affidamento** riposto nella risposta resa dall'Amministrazione finanziaria, sia – in ultima istanza – **l'aspettativa di un minimo di certezza del diritto**.



Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI  
E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)



## DICHIARAZIONI

---

### ***Operazioni straordinarie: modalità di presentazione del modello 770***

di Luca Mambrin

Al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria di verificare la **correttezza degli adempimenti** effettuati dal **sostituto d'imposta** nel caso di **operazioni straordinarie** avvenute nel **corso del 2018 o nel 2019** (ma prima della scadenza per la presentazione del modello), nel gestire gli obblighi dichiarativi e le modalità di compilazione del modello 770/2019 è necessario **distinguere le situazioni** che determinano, nel corso del periodo d'imposta o entro i termini di presentazione della dichiarazione **l'estinzione o meno del sostituto d'imposta**.

#### **Operazioni straordinarie con estinzione del soggetto preesistente**

Nell'ambito delle operazioni societarie che determinano **l'estinzione del sostituto d'imposta** dobbiamo poi distinguere quelle operazioni che **non prevedono la prosecuzione dell'attività da parte di un altro soggetto** e quelle che invece **la prevedono**.

a) Nell'ipotesi di **non prosecuzione** dell'attività da parte di altro soggetto (ad esempio nel caso di *liquidazione, fallimento e liquidazione coatta amministrativa*) il modello 770 deve essere presentato **dal liquidatore, curatore fallimentare o commissario liquidatore, in nome e per conto del soggetto estinto**, relativamente al periodo dell'anno in cui questi ha effettivamente operato.

In particolare nel frontespizio del modello:

- nel riquadro "*dati relativi al sostituto*" e nei quadri che compongono la dichiarazione vanno indicati i **dati del sostituto d'imposta estinto e il suo codice fiscale**;
- nel riquadro "*dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione*" vanno indicati i **dati del liquidatore, curatore fallimentare o commissario liquidatore** che sottoscrive la dichiarazione.

b) Nell'ipotesi di **prosecuzione dell'attività da parte di altro soggetto** (ad esempio nel caso di *fusioni anche per incorporazione, scissioni totali, scioglimento di una società personale e prosecuzione dell'attività sotto la ditta individuale di uno soltanto dei soci, cessione o conferimento da parte di un imprenditore individuale dell'unica azienda posseduta in una società di persone o di capitali, trasferimento di competenze tra amministrazioni pubbliche*) chi **succede** nei precedenti rapporti è tenuto a **presentare un'unica dichiarazione dei sostituti d'imposta** che **deve essere comprensiva anche dei dati relativi al periodo dell'anno in cui il soggetto estinto ha operato**.

Nel caso, quindi, di operazione straordinaria che determina **l'estinzione del sostituto di imposta** e la prosecuzione dell'attività da parte di un altro soggetto, che si sia verificata **nel corso del 2018 o nel 2019** ma prima della presentazione del modello, il **dichiarante**, deve procedere alla compilazione:

- dei **singoli quadri del Mod. 770/2019** (quadri ST, SV, SF, SG...) dove esporre **distintamente** le situazioni riferibili allo stesso dichiarante ovvero a ciascuno dei soggetti estinti; relativamente a questi ultimi il dichiarante deve indicare, per l'anno d'imposta relativo alla presente dichiarazione, tutti i dati riguardanti il periodo compreso fra il 1° gennaio 2018 e la data, nel corso dell'anno 2018, di effettiva cessazione dell'attività o in cui si è verificato l'evento a prescindere dagli eventuali differenti effetti giuridici delle operazioni;
- del **quadro SX**, che invece è **unico** e deve riguardare sia i dati del dichiarante sia dei soggetti estinti.

Ad esempio, il soggetto A, avendo incorporato il soggetto B il 28 febbraio 2019, sarà tenuto a presentare per l'anno 2018 una sola dichiarazione modello 770/2019 contenente i quadri riferiti a entrambi i soggetti.

Relativamente alla compilazione dei quadri dei **soggetti estinti** sarà necessario riportare nello spazio contraddistinto dalla dicitura "*Codice fiscale*", il **codice fiscale del dichiarante**, mentre nel rigo "*Codice fiscale del sostituto d'imposta*", il **codice fiscale del soggetto estinto**; dove previsto poi, dovrà essere indicato nella casella 3 "*Eventi eccezionali*" l'eventuale codice dell'evento eccezionale relativo a tale sostituto rilevabile dalle istruzioni riferite alla casella "Eventi eccezionali" posta nel frontespizio del modello 770.

Nel caso in cui **più soggetti succedano nei precedenti rapporti facenti capo al sostituto d'imposta estinto**, come nel caso di scissione totale, ciascuno di essi è **obbligato in solido alla trasmissione**, tramite modello 770 dei quadri ST, SV, SX, SF, SG, SH e SY, che però dovranno essere integralmente inviati soltanto da uno dei soggetti coobbligati per evitare duplicazione di dati.

### **Operazioni straordinarie che non determinano l'estinzione del soggetto**

In presenza di operazioni straordinarie che **non comportano l'estinzione dei soggetti preesistenti** (ad esempio nel caso di *trasformazioni, scissioni parziali, cessione o conferimento d'azienda* nonché in caso di *imprenditore individuale di cessione e conferimento di ramo d'azienda, affitto o costituzione di usufrutto sul medesimo*, ecc.) gli **obblighi dichiarativi sono a carico di tutti i soggetti che intervengono nelle operazioni**.

Sia il **sostituto cedente** sia il **sostituto subentrante** dovranno pertanto redigere il proprio modello 770 per la parte di propria competenza e, quindi, inviare autonomamente i prospetti ST, SV e SX in base a quanto operato e versato nel periodo d'imposta secondo le regole generali poiché tali operazioni non incidono sull'esistenza del soggetto e sui suoi

adempimenti in qualità di sostituto d'imposta.

Seminario di specializzazione

**LA LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA DELLE SOCIETÀ  
COOPERATIVE: ASPETTI NORMATIVI E GESTIONALI**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## ACCERTAMENTO

---

### ***La valutazione del comportamento antieconomico del contribuente***

di **Angelo Ginex**

Ai sensi dell'[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#) l'accertamento **analitico-induttivo** consiste nella contestazione dell'evasione mediante il ricorso a **presunzioni "qualificate"**, ovvero gravi, precise e concordanti.

In sostanza, detta censura prende le mosse dal **ragionamento presuntivo** dell'Amministrazione finanziaria, che procede alla **ricostruzione** di una o più **voci reddituali** in modo difforme rispetto alle risultanze contabili.

Tra le diverse tipologie di **accertamenti presuntivi** (accertamenti basati sulle percentuali di ricarico, accertamenti basati su fattori produttivi, accertamenti basati su documentazione extracontabile, ecc.) risulta di particolare interesse quello basato sul **comportamento antieconomico** dell'imprenditore, ravvisabile nella ipotesi in cui, ad esempio, i prezzi praticati non superino i costi o la media del settore, in quanto confliggente con i criteri della **ragionevolezza** sul presupposto che chiunque svolga un'attività economica è indotto a **generare utili**.

Invero, l'orientamento che sembra ormai consolidarsi in seno alla Suprema Corte a proposito di accertamento scaturente da comportamento antieconomico è quello per il quale la **gestione antieconomica** dell'attività imprenditoriale può celare **operazioni evasive**, così legittimando l'Amministrazione finanziaria ad accertare un **maggior reddito** anche in assenza di irregolarità formali nella contabilità e, a maggior ragione, in caso di inattendibilità della stessa (Cfr. *ex multis*, [Cass. ord. n. 20431/2017](#)).

In tali ipotesi, comunque, il contribuente può superare le **presunzioni qualificate**, o **semplicissime** in caso di rettifica induttiva ex [articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973](#), dell'Amministrazione finanziaria.

Tra le **possibili difese**, che il panorama giurisprudenziale di riferimento ha portato alla luce, vi è, ad esempio, quella secondo la quale **il campione considerato dai verificatori non è rappresentativo**, la **percentuale di ricarico è stata applicata in anni diversi da quello accertato**, l'impresa ha risentito della **crisi del mercato**, l'impresa è situata in una zona depressa o i **prodotti venduti** hanno carattere **eterogeneo**.

Sul punto, è recentemente intervenuta la [sentenza n. 24536 del 02.10.2019](#), nella quale la

**Corte di Cassazione**, allargando il campo delle possibili difese dell'imprenditore cui venga contestata una gestione antieconomica, ha evidenziato che il **comportamento antieconomico** può essere giustificato anche in caso di **attività iniziata solo di recente**, così inaugurando un nuovo – da quanto ci risulta – orientamento.

Nel caso di specie, alla società Alfa in fallimento veniva notificato un **avviso di accertamento** con cui l'Agenzia delle Entrate contestava un **maggior reddito** imponibile sulla base, ai fini che qui interessano, della ritenuta **antieconomicità** dell'attività imprenditoriale, da cui veniva fatta derivare l'inattendibilità della contabilità e, quindi, la legittimità della rettifica induttiva ex [articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973](#).

Dopo i tre gradi di giudizio, seguiva quello di rinvio alla Commissione tributaria regionale del Lazio, che si concludeva con una pronuncia di accoglimento dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate. Pertanto, la curatela fallimentare proponeva **ricorso in Cassazione**, lamentando in estrema sintesi, tra le altre doglianze, che la **gestione antieconomica** dell'attività imprenditoriale, desunta dalla **sproporzione tra costi e ricavi**, non potesse legittimare *sic et simpliciter* la rettifica induttiva.

Ebbene, la Suprema Corte ha affermato *tout court* che i giudici di secondo grado, al fine di valutare l'antieconomicità e l'incongruità dei costi, avrebbero dovuto prendere in considerazione le **circostanze fattuali** addotte dalla società, ovvero il fatto che essa fosse in una **fase di start up**, avendo iniziato solo di recente l'attività, a nulla rilevando quindi la **concentrazione dei costi**, appunto, nella **fase iniziale**.

Secondo i giudici di legittimità, infatti, se tali elementi di fatto fossero stati **debitamente apprezzati** nel giudizio d'appello, avrebbero potuto, in ipotesi, **escludere** il fondamento stesso del relativo **ragionamento inferenziale** infondatamente sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, secondo cui dal comportamento antieconomico deriva l'inattendibilità della contabilità e, quindi, la legittimità del ricorso all'accertamento induttivo.

In definitiva, la citata pronuncia appare certamente apprezzabile, dacché la Corte di Cassazione **ammette** "saggiamente" una possibile **sproporzione tra costi e ricavi** nella delicata **fase di start up**, in cui l'impresa che sta avviando il proprio *business* realizza evidentemente **importanti investimenti**, sì escludendo la legittimità di quelle rettifiche secondo cui dietro tale gestione si celerebbero operazioni evasive.



Master di specializzazione

**LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO**

Scopri le sedi in programmazione >

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Evasore totale: ai fini penali è richiesto il dolo specifico***

di **Marco Bargagli**

Nel folto **panorama dei fenomeni di evasione fiscale**, l'**evasore totale** può essere qualificato come un **soggetto completamente sconosciuto al Fisco** che, nonostante eserciti un'**attività economica soggetta a tassazione**, non presenta la **relativa dichiarazione dei redditi**.

Per **contrastare tale fenomeno** ai fini penali tributari sono **previste specifiche sanzioni** e, in particolare, la relativa **normativa sostanziale di riferimento** è contenuta nell'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#) rubricato "**omessa dichiarazione**", dopo le **modifiche** introdotte, con **decorrenza dal 22 ottobre 2015**, dal **D.Lgs. 158/2015**.

In merito, viene **punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni** chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, **non presenta, essendovi obbligato**, una delle **dichiarazioni relative a dette imposte**, quando **l'imposta evasa é superiore**, con riferimento a **taluna delle singole imposte**, ad **euro cinquantamila**.

Anche la prassi operativa (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018** del **Comando Generale della Guardia di Finanza** volume I – parte II – capitolo 1 "*Il sistema penale tributario in materia di imposte dirette e IVA. Disposizioni sostanziali*", pag. 168 e ss.) ha fornito, in chiave interpretativa, alcune **importanti definizioni** in *subiecta materia*.

Il **delitto in questione** si configura come **reato istantaneo**, che si consuma **decorsi novanta giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione**.

Nello specifico, il **reato in rassegna** ha ad oggetto le **dichiarazioni annuali** relative alle **imposte sui redditi, all'Iva** e alle **ritenute operate dai sostituti d'imposta** nonché le **dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'Iva** da presentarsi, ad esempio, nel caso di **operazioni straordinarie o nell'ambito di procedure concorsuali**.

Il citato **documento di prassi** fornisce, in merito, **alcune esemplificazioni** con riferimento:

- alle ipotesi connotate da "**profili di fiscalità internazionale**", ossia quelle fattispecie nelle quali viene **fraudolentemente rescisso il collegamento soggettivo e territoriale tra la produzione e la tassazione del reddito** (es. il **trasferimento fittizio della residenza all'estero da parte di persone fisiche**; l'**esterovestizione societaria**, ossia la **localizzazione fittizia** o il **trasferimento simulato** della residenza fiscale al fine di usufruire di un **regime fiscale più favorevole**; la presenza nel territorio dello Stato di

- una **stabile organizzazione materiale o personale occulta di un'impresa non residente**);
- alla **mancata dichiarazione di proventi di fonte illecita**: trattasi dei **proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo**;
- agli **“evasori totali”**, ovvero coloro i quali, ai fini delle imposte dirette e Iva omettano, a vario titolo, con **referimento almeno ad un tributo e ad almeno un'annualità**, la **presentazione della relativa dichiarazione**.

Interessanti **spunti ermeneutici** in ordine al reato previsto e punito **dall'articolo 5 D.Lgs. 74/2000** sono stati illustrati dalla **Corte di cassazione**, sezione 3 penale, nella **sentenza n. 31343** depositata in **data 17.07.2019** nella **quale è stato confermato** che il **delitto in commento** è punito a titolo di **dolo specifico di evasione**.

Infatti, giova ricordare che si **applica la sanzione penale** nei confronti del soggetto che, al fine di **evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, **non presenta, essendovi obbligato**, una delle **dichiarazioni relative a dette imposte**, quando **l'imposta evasa è superiore**, con riferimento a **taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila**.

In merito, **gli ermellini hanno chiarito** che, in tema di **reati tributari**, la prova del **dolo specifico di evasione** – nel delitto di **omessa dichiarazione** (ex **articolo 5 D.Lgs. 74/2000**) – **non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo**, né da una **“culpa in vigilando”** sull'operato del professionista **“che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo”**, ma dalla ricorrenza di **elementi fattuali dimostrativi** che il **soggetto obbligato** ha **consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale** (conformemente, cfr. Corte di cassazione, **sentenza n. 37856 del 18.09.2015**, **sentenza n. 18936 del 19.01.2016**).

Per tale motivo, in conclusione, **i giudici di piazza Cavour** rilevano che:

- **“la Corte territoriale, a fronte di specifico motivo di gravame, ha espresso sul punto una motivazione meramente apparente, limitandosi a richiamare regole di esperienza senza analizzare specifici elementi fattuali emergenti dagli atti;**
- **tale vizio motivazionale vizia la sentenza impugnata e ne impone l'annullamento sul punto con rinvio ad altra sezione della Corte di appello ...”.**

**Special Event**

**LA SIMULAZIONE DI UN LAVORO DI REVISIONE LEGALE  
TRAMITE UN CASO OPERATIVO – CORSO AVANZATO**

Scopri le sedi in programmazione >



## RASSEGNA RIVISTE

---

### ***Le novità per le aliquote e percentuali di compensazione Iva per prodotti agricoli “particolari”***

di **Emanuele Arrighetti**

**Articolo tratto da “Rivista per la consulenza in agricoltura n. 41/2019 ?**

Con un precedente contributo sono state accennate alcune possibili impostazioni da adottare per la predisposizione del modello Redditi SC da parte delle società agricole.

Con il presente intervento intende fornire alcuni ulteriori spunti di riflessione avvalendosi anche di esempi numerici riguardanti 3 casistiche ricorrenti nelle società agricole. [Continua a leggere...](#)

[VISUALIZZA LA COPIA OMAGGIO DELLA RIVISTA >>](#)

**Segue il SOMMARIO di “Rivista per la consulenza in agricoltura n. 41/2019 ?**

**Normativa e prassi in sintesi**

**Fiscalità**

“Il modello Redditi 2019 per le società agricole” *di Emanuele Arrighetti*

“Costituzione di servitù su terreni agricoli. Imposta di registro all’8 e non al 15%” *di Luigi Cenicola*

“Le novità per le aliquote e percentuali di compensazione Iva per prodotti agricoli “particolari”” *di Gianni Allegretti*

“Attività agricola gestita da società semplice su terreno di proprietà di uno Iap” *di Luigi Cenicola*

## Contabilità e bilancio

“Principio contabile las 41 – Agricoltura” *di Francesco Parbuono*

## Societario

“Le nuove regole per le OP ortofrutta – Parte I” *di Luigi Scappini*

## Finanza verde

“I finanziamenti per la realizzazione di impianti destinati alla produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile” *di Fabrizio Rosatella*

## Lavoro & previdenza

“I riflessi previdenziali della vendita diretta di prodotti agricoli” *di Francesco Bosetti*

## Il caso risolto

“Quando la società agricola è tenuta a denunciare l'unità locale presso il Registro Imprese” *di Alberto Rocchi*

## Osservatorio giurisprudenziale




### RIVISTA PER LA CONSULENZA IN AGRICOLTURA

Mensile di aggiornamento ed approfondimento in materia societaria, fiscale e giuslavoristica

**IN OFFERTA PER TE € 117,00 + IVA 4%** anziché € 180,00 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.



**ABBONATI ORA**