

Edizione di giovedì 21 Gennaio 2021

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 18 gennaio
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La DAC6 ai blocchi di partenza
di Ennio Vial

AGEVOLAZIONI

Nuova Sabatini con erogazione del contributo in unica soluzione
di Debora Reverberi

ACCERTAMENTO

L'abuso del diritto tra norma, prassi e giurisprudenza – I° parte
di Andrea Ramoni, Luigi A. M. Rossi

PENALE TRIBUTARIO

Sulla causa di non punibilità per pagamento del debito tributario
di Lucia Recchioni

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Le problematiche operative nel recesso da studio associato
di Barbara Marrocco di MpO & Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 18 gennaio

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

Master di specializzazione

LA REDAZIONE DEL BILANCIO 2020: ASPETTI ORDINARI E STRAORDINARI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **26esima puntata** di Euroconference In Diretta si è aperta, come si consueva, con la sessione “**aggiornamento**”, nell’ambito della quale sono state analizzate tutte le novità della **scorsa settimana**.

Successivamente l’attenzione si è quindi soffermata sui **nuovi modelli 730, Cu, Iva e 770 per l’anno 2021**, mentre, nel corso dello speciale “**agevolazioni edilizie**”, sono stati esaminati alcuni **casi** riguardanti **interventi su edifici con più unità immobiliari** e parti comuni di proprietà di un **unico soggetto** (o di più comproprietari), alla luce della modifica intervenuta con la **Legge di bilancio 2021**.

La sessione **approfondimento**, infine, è stata dedicata al tema dell’**accordo preventivo con l’Amministrazione Finanziaria** per la definizione delle annualità precedenti.

Numerosi sono stati quindi i **quesiti** ricevuti: le **risposte** verranno caricate, a partire da oggi, sulla **Community di Euroconference In Diretta** su *Facebook*, nonché nella sezione materiali di **Euroconference In Diretta** sulla piattaforma **Evolution**.

Anche oggi, come le scorse settimane, pubblichiamo la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti**, con le **relative risposte**.

Sul **podio**, questa settimana, per noi ci sono:

3. RATE DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO RINVIATE AL 01.03.2021

2. PRESTAZIONI DI DIAGNOSI ESEGUITE DALLE FARMACIE ED ESENZIONE IVA

1. SUPERBONUS: LIMITE DI 4 UNITÀ E PERTINENZE

Per aderire alla **Community** di **Euroconference** *In Diretta* ?
<https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>

10

Immobili in affitto e superbonus

Nel caso di un immobile dato in affitto. Ai fini del beneficio del superbonus 110%, il credito nasce in capo al locatario o in capo al proprietario? questo perché se il proprietario ha più di due immobili, il credito potrebbe essere utilizzato dal locatario.

S. F. SAS

Al ricorrere di tutte le condizioni previste dalla norma agevolativa, il superbonus può spettare anche al locatario se, al momento dell'inizio dei lavori (o al momento del pagamento delle spese, se precedente) è parte di un contratto di locazione regolarmente registrato e ha il consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

La mancanza di un contratto di locazione registrato non può essere successivamente sanata (neanche in caso di regolarizzazione).

9

Limiti di spesa non sovrapponibili per i singoli interventi

Se le unità sono indipendenti, ma c'è il condominio, posso considerare il condominio per gli interventi sulle parti comuni e i limiti individuali per quelli sulle unità?

S.A.

No, si rende necessario verificare se trattasi di un condominio o di unità funzionalmente indipendenti e conseguentemente applicare la disciplina di riferimento (con i relativi limiti).

8

Immobili locati ad una S.r.l.: spettanza superbonus

Una persona fisica che possiede immobili abitativi locati ad una Srl per uso locazione turistica può fruire del superbonus?

B. F.

Con la circolare 24/E/2020 l'Agenzia delle entrate ha limitato l'ambito di applicazione del superbonus ai soli interventi sulle unità immobiliari a destinazione abitativa.

In linea con i precedenti chiarimenti di prassi, inoltre, può ritenersi che la destinazione abitativa o meno dell'immobile debba essere valutata con riferimento all'effettivo uso dello stesso, e non avuto riguardo alla classificazione catastale.

Gli immobili in questione, dunque, essendo attualmente destinati allo svolgimento di un'attività commerciale, non sembrano rispettare i requisiti previsti.

La circostanza che l'immobile sia di proprietà di una persona fisica che non svolge attività d'impresa è invece irrilevante ai fini della disciplina in esame, anche alla luce dei chiarimenti recentemente offerti dall'Agenzia delle entrate con la circolare 30/E/2020 (*"L'applicazione di tale criterio «oggettivo» comporta, come logica conseguenza, l'esclusione dal superbonus degli immobili non residenziali anche se posseduti da soggetti che non svolgono attività di impresa, arti o professioni"*).

7

Definizione di immobili "residenziali" e interventi trainanti

Immobile di unico proprietario con n.1 A/3, n.1 C/1 ed n.1A/10 potrebbe usufruire del 110 per gli interventi trainanti per cappotto. Gli interventi trainati saranno effettuati solo nell'immobile civile.

B.L.

Nella circolare 24/E/2020 l'Agenzia delle entrate ha precisato che, in caso di interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, le spese possono essere considerate ai fini del calcolo della detrazione soltanto se riguardano un edificio residenziale considerato nella sua interezza.

Utilizzando un principio di "prevalenza" è necessario quindi verificare che la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza sia superiore al 50 per cento: in tal caso è possibile beneficiare del superbonus per tutti gli interventi sulle parti comuni dell'edificio.

Sebbene le conclusioni appena esposte siano state richiamate dall'Agenzia delle entrate con riferimento ai soli condomini, si ritiene che le stesse regole possano trovare applicazione anche nel caso di edifici interamente posseduti da un unico proprietario, i quali possono beneficiare del superbonus in considerazione delle recenti novità introdotte dalla Legge di bilancio 2021.

6

Credito d'imposta locazioni fino al 30.04.2021

Il bonus affitto 2021 è prorogato al 30/4/2021 solo per le imprese del settore turismo, agenzie di viaggio e tour operator e non anche a quelle che rientrano nell'Allegato 1 del Decreto Ristori?

S. S.

Il credito d'imposta locazioni è riconosciuto fino al 30.04.2021 soltanto per le imprese turistico-ricettive, le agenzie viaggi e i *tour operator*.

5

Sospensione Covid e dichiarazione Iva

Chi non ha pagato il saldo IVA 2019 entro il 16/03/2020 per sospensione covid ma ha pagato il 50% già entro il 31/12/2020 e il restante 50% lo sta pagando in 24 rate mensili, cosa indica nel rigo VA16?

C.A.S.

Come chiariscono le istruzioni, il rigo VA16 "è riservato ai soggetti che, essendone legittimati, non hanno effettuato nel 2020, alle scadenze previste, i versamenti Iva (compreso il saldo relativo al 2019) avvalendosi delle disposizioni di sospensione emanate a seguito dell'emergenza sanitaria da Covid-19".

Nel campo 1 deve essere indicato il codice collegato alla disposizione che ha consentito il rinvio: per individuare il corretto codice da indicare è necessario far riferimento a quanto chiarito dalle istruzioni.

Ad esempio, i soggetti di cui all'articolo 61 D.L. 18/2020, che hanno potuto beneficiare della sospensione dei termini per il versamento dell'Iva in scadenza a marzo 2020, devono indicare il codice 4.

Nel campo 2 deve essere poi indicato l'importo dei versamenti sospesi in virtù della disposizione normativa individuata dal codice indicato nella casella 1.

Alla luce di quanto precisato dalle istruzioni si ritiene dunque che, nel caso di specie, debba essere indicato l'intero importo sospeso a marzo, e non solo quello non versato alla data di presentazione della dichiarazione.

4

Versamenti sospesi e corretta compilazione modello Iva

In VA (dichiarazione Iva) indico i versamenti sospesi per Covid, ma dovrò indicare (in qualche altro quadro) il momento in cui il versamento è stato fatto sempre nel 2020?

S. V.

No, non è previsto alcun campo in cui devono essere indicate le date dei versamenti effettuati (o le date, successive alla presentazione della dichiarazione, in cui i suddetti versamenti dovranno essere effettuati).

Nel rigo VL30 dovranno essere indicati gli importi versati sino al momento di presentazione della dichiarazione, ma senza specifica indicazione della data di versamento.

3

Rate delle cartelle di pagamento rinviate al 01.03.2021

Le rate non versate delle cartelle esattoriali devono essere versate entro il 31/03/2021?

B. L.

Con il D.L. 3/2020 sono stati sospesi i pagamenti in scadenza dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021, che dovranno essere effettuati entro il mese successivo alla scadenza del periodo di sospensione: dunque, entro il 28 febbraio 2021.

Siccome il 28 febbraio cade di domenica, i versamenti dovranno essere effettuati entro il 1° marzo.

2

Prestazioni di diagnosi eseguite dalle farmacie ed esenzione Iva

Sono sorte perplessità sulle prestazioni di diagnosi eseguite dalle farmacie con l'utilizzo dei tamponi rapidi per covid. La prestazione è esente ex art.10 dpr 633 o segue l'esenzione dei beni anti covid?

Q. L.

L'articolo 1, comma 452, L. 178/2020 (Legge di bilancio 2021) espressamente prevede quanto segue: *“le cessioni della strumentazione per diagnostica per Covid-19 ... e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tale strumentazione sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto, con diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, fino al 31 dicembre 2022”*.

Pare quindi potersi ritenere che assumano rilievo, nell'ambito della nuova normativa, anche le prestazioni di servizio strettamente connesse, come le prestazioni di diagnosi da parte delle farmacie.

1

Superbonus: limite di 4 unità e pertinenze

Nel calcolo delle 4 unità si contano anche le pertinenze? Es. edificio composto da 4 abitazioni e 4 garage con unico proprietario rientra nel superbonus?

C. E.

Sì, in quanto la norma espressamente richiama gli *“interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate”*, non limitando dunque il computo alle sole unità abitative.

Per aderire alla **Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La DAC6 ai blocchi di partenza

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

TEMI EMERGENTI DI FISCALITÀ INTERNAZIONALE A INIZIO 2021

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il prossimo **30 gennaio 2021** è fissata la **prima scadenza delle comunicazioni circa le operazioni transfrontaliere aggressive**.

Il tutto parte dalla [Direttiva 25.5.2018 n. 822](#), c.d. **DAC6**, che impone un **onere di disclosure in capo agli intermediari e ai contribuenti stessi in caso di “meccanismi transfrontalieri” aggressivi**.

In Italia, la disciplina è stata recepita con il **D.Lgs. 100/2020**. Successivamente è stato emanato il **D.M. 17.11.2020**, che contiene delle **esemplificazioni** di operazioni da segnalare, ed il [Provvedimento 26.11.2020 n. 364425](#), con le specifiche tecniche del documento XML che dovrà essere trasmesso dal 2021.

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una **bozza di circolare di 115 pagine** molto interessante e consultabile sulla [pagina internet dedicata](#).

L'[articolo 5, comma 1, D.Lgs. 100/2020](#) stabilisce che il **meccanismo transfrontaliero** è soggetto all'obbligo di comunicazione se sussiste almeno **uno degli elementi distintivi indicati nell'Allegato**. Si tratta dei c.d. **hallmarks**.

Un elemento comune di detti “**hallmarks**” è rappresentato dal **requisito della transnazionalità**. La successiva tabella propone, in una versione oltremodo sintetica, i 5 **hallmarks** contenuti nell'allegato.

Categoria elementi distintivi	Transnazionale	Criterio richiesto	
		Riduzione di imposta	Vantaggio Principale
Allegato 1 al decreto legislativo Classificati alla lettera A) Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale (illustrati al	SI	SI	SI

par. 7.1)

Classificati alla lettera B) Elementi SI SI SI

distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio principale (illustrati al par. 7.2)

Classificati alla lettera C) Elementi SI SI SI

distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere (illustrati al par 7.3)

per i meccanismi classificati alla lettera C.1 b) sub 1), c), d)

Classificati alla lettera D) Elementi SI NO NO

distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva (illustrati al par 7.4)

(sempre verificato)

Classificati alla lettera E) Elementi SI SI NO

distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento (illustrati al par 7.5)

Talora è richiesto il **requisito della riduzione di imposta** e del **vantaggio principale**.

La bozza della circolare è **ricca di casistiche**.

In questa sede ci limitiamo a segnalare, a mero titolo di **esempio**, il criterio distintivo di cui alla lett. D) ossia quello volto ad **eludere la disciplina relativa allo scambio di informazioni CRS – DAC2**.

Può rientrare in questa ipotesi il **trasferimento di fondi da un paese aderente allo scambio CRS ad un paese non aderente al sistema di scambio di informazioni**, oppure la **conversione dell'investimento da un conto corrente (oggetto di comunicazione) ad una forma di investimento non oggetto di comunicazione** (come ad esempio un fondo pensione).

L'adempimento della comunicazione **non è subordinato ad un vaglio preventivo di abuso del diritto**. In sostanza, anche se l'operazione o – per essere più precisi – il **meccanismo transnazionale** presenta **tutte le valide ragioni economiche** del caso, la comunicazione, sussistendone i presupposti, non può essere omessa.

A questo adempimento sono chiamati i **contribuenti** ma soprattutto gli **intermediari**, che possono assumere sia il ruolo di **promotori** del meccanismo, sia quello di **fornitori** di servizi. È bene precisare che, per **"intermediari"** non si intende riferirsi esclusivamente agli **intermediari finanziari**, magari come delineati dall'[articolo 162 bis Tuir](#), ma anche a **tutta la platea di professionisti (e non solo)**.

Non si può tuttavia rilevare, con un certo rammarico, come all'approssimarsi della scadenza

non sia ancora stata diramata la circolare nella versione definitiva.

Si condivide l'esigenza evidenziata da taluna dottrina di una **franchigia temporanea dalle sanzioni**, giusta la previsione dell'**articolo 10, comma 3**, dello statuto del Contribuente, a mente del quale ***“Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta”.***

AGEVOLAZIONI

Nuova Sabatini con erogazione del contributo in unica soluzione

di Debora Reverberi

Master di specializzazione

IL NUOVO PIANO NAZIONALE TRANSIZIONE 4.0

Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

accedi al sito >

I [commi 95 e 96](#) dell'**articolo 1 L. 178/2020** (c.d. Legge di Bilancio 2021) sono dedicati alla c.d. **“Nuova Sabatini”**, misura di sostegno alle Pmi volta alla concessione, da parte di banche o intermediari finanziari, di **finanziamenti agevolati per investimenti in nuovi macchinari, impianti e attrezzature**, compresi i c.d. investimenti in beni strumentali “industria 4.0”, nonché di un **correlato contributo statale in conto impianti rapportato agli interessi calcolati sui finanziamenti**.

La Legge di Bilancio 2021 interviene sulla disciplina agevolativa della “Nuova Sabatini” di cui all'[articolo 2, comma 8, D.L. 69/2013](#):

- disponendo che **il contributo statale sia erogato in un'unica soluzione indipendentemente dall'importo del finanziamento deliberato**, secondo modalità da determinare in sede attuativa con **provvedimento ministeriale in corso di predisposizione**;
- **rifinanziando di 370 milioni di euro per l'anno 2021** l'autorizzazione di spesa relativa alla misura.

La novità introdotta dalla Legge di Bilancio 2021 si colloca nell'ambito di un progetto semplificativo volto a rendere più efficace ed efficiente l'operatività della misura per tutti gli attori coinvolti, dalle Pmi alle banche ed intermediari al Mise quale soggetto gestore, **superando l'esistenza di un doppio canale di erogazione “unica soluzione-6 quote annuali (10% il primo anno, 20% dal secondo al quinto anno e 10% il sesto anno)”**.

L'evoluzione normativa della disciplina della “Nuova Sabatini” è stata infatti contrassegnata da **deroghe del legislatore alla regola iniziale di erogazione del contributo in 6 quote annuali**, con l'introduzione **dell'erogazione in un'unica quota del contributo per le domande caratterizzate da un importo di finanziamento deliberato non superiore** ad una predeterminata soglia:

- **100.000 euro** in base all'[articolo 20, comma 1, lettera b\), D.L. 34/2019](#) (c.d. Decreto Crescita);
- **200.000 euro** in base al successivo [articolo 39, comma 1, D.L. 76/2020](#) (c.d. Decreto Semplificazioni).

Il Decreto Semplificazioni ha altresì previsto che **il contributo maggiorato alle Pmi del Mezzogiorno** di cui all'[articolo 1, comma 226, L. 160/2019](#) (c.d. Legge di Bilancio 2020) **sia corrisposto in un'unica soluzione a prescindere dall'entità del finanziamento.**

In base ai dati riportati nella relazione tecnica alla Legge di Bilancio 2021, le operazioni relative a domande trasmesse negli anni 2019-2020 con finanziamenti di importo non superiore a 200.000 euro hanno rappresentato oltre il 73% del totale delle operazioni “Nuova Sabatini”, significando con ciò che **l'erogazione in un'unica soluzione delle agevolazioni riguarda già buona parte dell'operatività della misura agevolativa ed è pienamente collaudata sul piano operativo-gestionale.**

La generalizzata erogazione in un'unica soluzione introdotta dalla Legge di Bilancio 2021 si applica **a tutte le domande presentate** dalle imprese alle banche e agli intermediari finanziari **a decorrere dal 01.01.2021.**

Si rammenta che il contributo “Nuova Sabatini”, anche in caso di riconoscimento in unica quota, **è sempre erogato all'impresa a seguito dell'ultimazione del programma di investimenti agevolato.**

Per quanto concerne i finanziamenti in corso si applica, operando automaticamente senza alcuna formalità, **la proroga della sospensione dei pagamenti delle rate dei finanziamenti da parte delle imprese dal 31.01.2021 al 30.06.2021**, disposta, in ragione del persistere dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, dall'[articolo 1, commi 248-254, L. 178/2020.](#)

Il contributo statale in conto impianti è determinato in misura pari al valore degli interessi calcolati, in via convenzionale, su un finanziamento della durata di cinque anni e di importo uguale all'investimento, ad un tasso d'interesse annuo pari al:

- **2,75% per gli investimenti ordinari;**
- **3,575% per gli investimenti in tecnologie digitali e in sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti** (investimenti in tecnologie c.d. “industria 4.0”).

ACCERTAMENTO

L'abuso del diritto tra norma, prassi e giurisprudenza – I° parte

di **Andrea Ramoni, Luigi A. M. Rossi**



A norma del **comma 1** all'[articolo 10-bis L. 212/2000](#), “*configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all’amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*”.

Nella contrapposizione tra forma e sostanza, è dunque possibile apprezzare come ricorra la fattispecie di abuso del diritto in presenza dei seguenti **tre presupposti**:

1. realizzazione di un **vantaggio fiscale indebito**;
2. assenza di **sostanza economica** in una o più operazioni compiute;
3. vantaggio fiscale come **unico motivo** per cui l’operazione viene posta in essere.

La mancanza di anche solo uno dei tre presupposti costitutivi, dunque, determina un giudizio di assenza di abusività ([risoluzione 93/E/2016](#) e [101/E/2016](#)).

Peraltro, come confermato dalla recente giurisprudenza di legittimità ([Cassazione, Ordinanza n. 24893/2020](#)) e da numerose risposte ad interpello rassegnate nel corso del 2020, solo in presenza dell’**indebito vantaggio fiscale** risulta necessario indagare sull’esistenza delle ulteriori due condizioni.

Cosa si intenda per “*vantaggi fiscali indebiti*” lo precisa la stessa norma, la quale fa riferimento a benefici, anche non immediati, che vengono realizzati in **contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell’ordinamento tributario**.

Il concetto di “*operazioni prive di sostanza economica*” rimanda invece a fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, **inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali**, che restano, dunque, l’unico obiettivo dell’operazione.

Sotto tale profilo, vengono valorizzati come abusivi l'incoerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la **non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche** di mercato.

A *contrario*, il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando, invece, sia individuabile una **compresenza non marginale** di ragioni extrafiscali che, pur non identificandosi in una immediata redditività dell'operazione stessa, sono in grado di rispondere ad esigenze di natura organizzativa.

Condizione necessaria (non sufficiente) affinché si verifichi un'ipotesi di abuso, è l'esistenza di **almeno due differenti soluzioni fiscali**, applicabili alla medesima fattispecie oggetto di valutazione, e la scelta del contribuente di indirizzarsi verso quella più vantaggiosa.

Al comma 3, la norma precisa infatti che ***“non si considerano abusive, in ogni caso, 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”***.

Sotto tale profilo, alcune fattispecie ritenute esplicative dell'esistenza di valide ragioni extrafiscali sono state illustrate dal **Consiglio Nazionale del Notariato, con lo Studio n.56-2016/T, al par. 4.2)**, tra le quali si ricorda:

- i) l'attività di **riorganizzazione aziendale**, finalizzata alla gestione separata dei rami di cui si compone l'azienda mediante la loro distinta assegnazione ai singoli soci senza un conguaglio in danaro,
- ii) gli **insanabili dissidi tra soci**, da documentare adeguatamente con specifico riferimento all'opportunità/necessità di provi rimedio (in senso conforme: Risposta ad interpello n.72/2020),
- iii) **il ricambio generazionale nell'impresa**, in particolare nella scissione parziale proporzionale seguita dalla cessione (anche parziale) di quote della scissa e/o della beneficiaria oppure dalla donazione delle quote ai propri familiari.

Lo stesso Notariato, pur in assenza di un precetto legislativo in tal senso, suggerisce pertanto l'opportunità di evidenziare (e documentare) le **valide ragioni non marginali**, non solo nel corpo degli atti con cui l'operazione viene conclusa, ma anche nelle fasi della sua progettazione.

Il tutto indirizzato alla precostituzione della prova (nella sua accezione positiva) da fornire in caso di controllo, idonea a dimostrare la legittimità del risparmio di imposta, definibile come la possibilità di fruire liberamente **della più vantaggiosa tra diverse e alternative soluzioni fiscali messe a disposizione dall'ordinamento**.

Giova ricordare, infatti, che a norma del comma 4, ***“resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale”***.

Saranno però valutazioni di natura fattuale a comprovare l'assenza di abuso, **a nulla rilevando il formale rispetto delle norme fiscali**.

All'abuso del diritto ha dato ampio spazio anche la **circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza**, che dedica all'argomento un intero capitolo (Vol. III, cap.9, pag.285 se seguenti).

Invero, anche nella parte iniziale del Volume I, vengono offerti alcuni interessanti spunti, primo tra cui la storica difficile delineazione dei suoi confini: *“In tema di elusione fiscale, per anni non è stata disponibile una definizione normativamente codificata, né una nozione che potesse chiaramente circoscriverne, in maniera certa, l'ambito di applicazione. Pur tuttavia, i comportamenti elusivi si collocavano al confine tra il lecito e l'illecito ovvero, in ambito tributario, nello spazio intermedio tra il lecito risparmio d'imposta e l'evasione fiscale. L'elusione è una forma di risparmio che è conforme alla lettera ma non alla ratio delle norme tributarie. Con il proprio comportamento (elusivo) il contribuente, in luogo del trattamento fiscale appropriato applica (indebitamente) una normativa differente, al solo scopo di ottenere una tassazione più favorevole. In tal senso, elusione e abuso del diritto divengono nozioni simmetriche nel momento in cui una norma impositiva, sfavorevole, viene elusa mentre una norma impositiva, favorevole, viene abusivamente applicata”* (cfr. Vol. I, pag.7).

Interessante osservare l'inciso secondo cui, rimarcata la portata generale della disposizione, che ante-riforma era collocata in una Legge settoriale quale il D.P.R. 600/1973, l'attuale previsione sia applicabile anche ai tributi non armonizzati e quindi **anche al comparto Iva**, e, quindi, non già alle sole imposte dirette.

La Guardia di Finanza si sofferma, in particolar modo, sul concetto di **sostanza economica e valide ragioni extra-fiscali**, che approfondiremo nella seconda parte del contributo.

PENALE TRIBUTARIO

Sulla causa di non punibilità per pagamento del debito tributario

di **Lucia Recchioni**

Seminario di specializzazione

IL RICORSO IN COMMISSIONE TRIBUTARIA: TECNICHE REDAZIONALI DEGLI SCRITTI DIFENSIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La sentenza della **Corte di Cassazione n. 2279**, depositata ieri, **20 gennaio** rappresenta un utile spunto per tornare ad analizzare le **cause di non punibilità** richiamate dall'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#).

Il caso riguarda **cinque imputati** ai quali venivano contestati **diversi reati tributari** e che avevano avanzato **richiesta di patteggiamento** con la prospettiva di vedersi applicato l'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#), in quanto, **prima dell'apertura del dibattimento**, erano state **versate tutte le somme dovute all'Amministrazione finanziaria**.

Si ritiene a tal proposito utile evidenziare che, con il **Decreto fiscale 2020 (D.L. 124/2019)**, sono state previste numerose modifiche alle **disposizioni penali-tributarie**.

Per quel che qui interessa va tra l'altro segnalata l'estensione della specifica **causa di non punibilità** di cui all'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#) anche ai **reati di dichiarazione fraudolenta** di cui agli [articoli 2 e 3 D.Lgs. 74/2000](#).

Pertanto, alla luce delle richiamate modifiche normative, i reati di cui agli [articoli 2 \(Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti\)](#), [3 \(Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici\)](#), [4 \(Dichiarazione infedele\)](#) e [5 \(Omessa dichiarazione\)](#) D.Lgs. 74/2000 **non sono punibili** se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante **integrale pagamento** degli importi dovuti, a seguito del **ravvedimento operoso** o della **presentazione della dichiarazione omessa** entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il **ravvedimento** o la presentazione siano intervenuti **prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi**, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Diverse previsioni sono invece riservate ai reati di cui agli [articoli 10-bis \(Omesso versamento di ritenute dovute o certificate\)](#), [10-ter \(Omesso versamento Iva\)](#) e [10-quater, comma 1](#) (

Indebita compensazione, nel solo caso dell'utilizzo dei **crediti non spettanti**, e non di quelli inesistenti), i quali continuano a non essere punibili se, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati **estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti**.

Non può poi ignorarsi che il successivo [articolo 13-bis D.Lgs. 74/2000](#) prevede la **diminuzione fino alla metà delle pene** e la **non applicazione delle pene accessorie** se, **fuori dai casi di non punibilità**, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, vengono **estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti**.

Per i **reati di dichiarazione fraudolenta, infedele e omessa**, quindi, il **pagamento prima dell'apertura del dibattimento di primo grado**, ma dopo la formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche, configura una **circostanza attenuante** (e non una causa di non punibilità). Il pagamento, inoltre, consente di poter richiedere il **patteggiamento**.

Stante il **quadro normativo** appena prospettato, la **pronuncia** oggetto di analisi trae origine dal **ricorso per cassazione** proposto dagli imputati, i quali ritenevano di dover essere **assolti**.

Tuttavia, come evidenziato dalla Corte di Cassazione nella sentenza in commento, l'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#) **non trova applicazione nell'ambito delle contestazioni di cui all'articolo 10 quater, comma 2** (indebita compensazione con crediti inesistenti) e [8 D.Lgs. 74/2000](#) (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti): reati, questi, **contestati** agli imputati.

Pertanto, se da un lato il ravvedimento può costituire una **causa di non punibilità nell'ambito del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture inesistenti**, il "collegato" reato di **emissione di fatture per operazioni inesistenti non può beneficiare di alcuna corrispondente previsione**, ragion per cui, quandanche una parte ritenesse opportuno ravvedersi, finirebbe in ogni caso per denunciare il contribuente che ha emesso la fattura, il quale **non potrebbe in alcun modo porre rimedio** al proprio precedente comportamento.

Allo stesso modo la Corte di Cassazione ha poi **escluso la non punibilità** per le contestazioni relative agli [articoli 2 e 3 D.Lgs. 74/2000](#) (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), ricordando che la stessa opera nel solo caso in cui il ravvedimento operoso sia intervenuto **prima che l'autore abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche** o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Il pagamento degli importi **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado** assume dunque rilievo, ai fini dell'esclusione della punibilità, soltanto nell'ambito dei **reati** di cui agli [articoli 10-bis](#) (Omesso versamento di ritenute dovute o certificate), [10-ter](#) (Omesso versamento Iva) e [10-quater, comma 1](#) (Indebita compensazione, nel solo caso dell'utilizzo dei crediti non spettanti, e non di quelli inesistenti) **D.Lgs. 74/2000**.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Le problematiche operative nel recesso da studio associato

di **Barbara Marrocco di MpO & Partners**



“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”

*MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:
Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.*

Nel contributo “[Criteri di valutazione della quota di uno studio associato in ipotesi di recesso](#)” si è approfondita la metodologia in uso nella prassi professionale per determinare il valore della quota del professionista che recede da uno studio associato.

Nella determinazione del valore della quota da liquidare al socio che recede, è necessario tener conto degli utili e delle perdite sulle operazioni in corso e della quota di avviamento dello studio associato, in considerazione di tutti gli aspetti rilevanti della fattispecie.

Nello specifico, le problematiche più rilevanti riscontrate nell’ambito della determinazione del valore della quota del professionista che recede riguardano il compenso figurativo dei soci, l’eventuale rettifica dell’avviamento del socio che recede, la determinazione di eventuali sconti di minoranza o premi di maggioranza e gli utili (o perdite) sulle operazioni in corso.

Continua a leggere su <https://mpopartners.com/articoli/problematiche-operative-recesso-studio-associato>