

**Edizione di venerdì 18 Novembre 2022**

## **CASI OPERATIVI**

**Quando sono tassati i beneficiari del trust?**

di **EVOLUTION**

## **ADEMPIMENTI**

**Aiuti di Stato: le FAQ dell'Agenzia delle entrate**

di **Carla De Luca**

## **IMPOSTE INDIRETTE**

**Anche la Cassazione riconosce il registro al 9% in caso di decadenza dalla ppc**

di **Francesca Benini, Luigi Scappini**

## **CONTENZIOSO**

**Processo tributario: conciliazione anche su proposta del giudice**

di **Angelo Ginex**

## **PENALE TRIBUTARIO**

**La preclusione al patteggiamento in caso di reati tributari**

di **Luigi Ferrajoli**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Quando sono tassati i beneficiari del trust?***

di **EVOLUTION**



*Si chiede di conoscere, alla luce della circolare 34/E del 20.10.2022 in quali casi i beneficiari residenti in Italia di un trust, residente o non, risultano tassati sulle attribuzioni di frutti.*

La questione della tassazione del beneficiario del trust fiscalmente residente in Italia non può prescindere dalla distinzione tra i trust residenti e non residenti o dalla distinzione tra i trust trasparenti od opachi. Non mancano, ad ogni buon conto, ancora profili di incertezza.

La tabella posta in calce all'intervento offre un quadro di sintesi.

Il primo passaggio attiene alla distinzione tra trust opaco o trasparente.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



## ADEMPIMENTI

### ***Aiuti di Stato: le FAQ dell'Agenzia delle entrate***

di Carla De Luca



A meno di quindici giorni dalla scadenza del 30.11.2022 arrivano i **chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria** in tema di **compilazione dell'autocertificazione degli aiuti di stato**.

Il termine è peraltro **perentorio** e non prevede alcuna possibilità di integrazione dei dati.

Vediamo in sintesi i chiarimenti forniti.

Fattispecie	Chiarimento	Esempio
<u><b>Allocazione aiuti</b></u>	Nel caso in cui un contribuente dovesse <b>sforare il limite del massimale stabilito della Sezione 3.1</b> (pari a 800.000 euro fino al 27 gennaio 2021) l'eccedenza all'interno della e <b>non avesse la possibilità di allocare l'eccedenza all'interno della Sezione 3.12</b> (per <b>manca</b> za dei requisiti), <b>detta eccedenza non spettante potrebbe trovare mancanza dei requisiti</b> , se <b>capienza</b> , includendo gli interessi imputa lo splafonamento ai da recupero, all'interno del nuovo massimali 3.1 poi innalzati a e <b>differente massimale della 1.800.000 euro per impresa medesima Sezione</b> , non unica deve <b>versare gli interessi</b> interamente coperto). <b>da recupero.</b> In assenza di nuovi aiuti a favore dell'impresa beneficiaria, o nel caso in cui l'ammontare del nuovo aiuto	Nel caso in cui il beneficiario dovesse sforare il limite di 800.000 euro fino al 27 gennaio 2021 e non avesse la possibilità di allocare l'eccedenza all'interno della Sezione 3.12 (per mancanza dei requisiti, detta eccedenza non spettante potrebbe trovare mancanza dei requisiti), se capienza, includendo gli interessi imputa lo splafonamento ai da recupero, all'interno del nuovo massimali 3.1 poi innalzati a e differente massimale della 1.800.000 euro per impresa medesima Sezione, non unica deve versare gli interessi interamente coperto).

non sia sufficiente a garantire il completo recupero, l'importo da recuperare dovrà essere effettivamente **riversato**.

**Possibilità di allocare l'intero importo di un aiuto della Sezione 3.1 nella Sezione 3.12** Il beneficiario degli aiuti **può scegliere nell'autodichiarazione se rilevato alcuno splafonamento**, che ritiene di allocare l'aiuto per parte nella Sezione 3.12, se ne ha i requisiti. In presenza dei requisiti per l'accesso alle Sezioni 3.1 e 3.12, egli ha la facoltà, se ha fruito di Aiuti del «regime ombrello», di **optare per l'allocazione degli aiuti più aderente alla propria situazione**, attestando nell'autodichiarazione il rispetto delle ulteriori condizioni previste alla Sezione 3.12, anche in relazione all'intero ammontare dell'aiuto fruito.

### **Riversamento degli splafonamenti**

Nel caso in cui in forza del superamento dei limiti massimi di aiuto vi sia necessità di **riversare** gli stessi, importo pari a 500.000 euro e di e qualora il superamento dei limiti derivi dall'aver beneficiato sia di aiuti del cosiddetto regime ombrello 3.1), in considerazione della che di altri aiuti, gli aiuti circostanza per cui il beneficio Irap devono essere considerati in ordine **cronologico**, con cui i diversi aiuti (sia quelli rientranti nel «regime ombrello» sia quelli che non vi rientrano) sono stati e saranno registrati nel RNA, SIAN e SIPA. Considerato, altresì, che la registrazione degli aiuti del cd. «regime ombrello» avviene successivamente alla data di

messa a disposizione/fruizione degli stessi, per i soggetti che hanno beneficiato sia di altri aiuti sia di aiuti del cd. «regime ombrello», l'importo dell'aiuto eccedente il massimale spettante riferibile a questi ultimi può essere **volontariamente restituito dal beneficiario, comprensivo degli interessi di recupero** con F24 ELIDE (risoluzione 35/E/2022), o tramite **scorporo dagli aiuti di Stato successivamente ricevuti**.

**Presentazione dell'autodichiarazione da parte delle imprese con P.IVA "cessata"** Anche le **imprese cessate** precedentemente al termine di presentazione dell'autodichiarazione sono tenute al rispetto dell'obbligo. Potrebbe dover restituire, infatti, le somme beneficate in eccesso rispetto ai massimali fissati dal *TF*.

In particolare, l'onere di presentare l'autocertificazione spetta al **liquidatore o all'ultimo amministratore**.

L'onere di restituzione delle somme eccedenti resta tuttavia a carico dei **soci** che ne rispondono illimitatamente, se trattasi di società di persone, o solo nei limiti del riscosso in caso di società di capitali.

**Dichiarazione sostitutiva già resa unitamente al modello di comunicazione/istanza presentato per l'accesso ad aiuti COVID** Nel caso del contributo perequativo il modello non conteneva alcun campo con riguardo al **"Codice attività", al "Settore", alla "Forma giuridica"** e alla **"Dimensione impresa"** la cui compilazione è invece richiesta nell'autocertificazione, per evitare la compilazione del quadro RS del modello dichiarativo 2022. La mancata presentazione dell'autodichiarazione (in quanto "sostituita" dal modello di istanza) comporta l'obbligo di compilazione del prospetto aiuti di Stato nel quadro RS dei modelli Redditi 2022.

**Rilevazione nell'RNA del bonus locazioni** I **bonus locazioni** di cui alle seguenti norme:  
· L. 178/2020 – Articolo 1, comma 602 "Proroga gennaio-aprile 2021 del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda per il settore turistico";  
· DL 73/2021 Articolo 4, commi 1 – 2 "Estensione credito d'imposta per canoni di locazione";  
· DL 73/2021 Art. 4, comma 2-bis – "Estensione credito d'imposta per canoni di locazione"

devono essere indicati nel **quadro RU** del Modello Redditi. Pertanto, il credito d'imposta maturato indicato nel rigo RU5 va riportato anche nel prospetto Aiuti di Stato presente nel **quadro RS**, rigo RS401. Con il **codice credito "H8"**, nel quadro RU, va indicato il **credito d'imposta commisurato ai canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo** e ai canoni relativi a contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo, previsto dall'**articolo 28 D.L. 34/2020**.

La misura agevolativa è stata successivamente prorogata dall'articolo 77, comma 1, lett. b) e b-bis), D.L. 104/2020, dall'articolo 8 D.L. 137/2020, dall'articolo 4 D.L. 149/2020, dall'articolo 1, comma 602, L. 178/2020 e dall'articolo 4 D.L. 73/2021.

L'importo dell'aiuto da **registrare in RNA** corrisponderà all'ammontare del relativo credito d'imposta maturato e riportato nel **rigo RU5 del quadro RU del modello Redditi 2022**.

**Autodichiarazione e correttiva** In caso di invio di una prima autodichiarazione contenente errori o imprecisioni, il soggetto dichiarante è tenuto a rimediare all'irregolarità inviando **entro il termine del 30 novembre 2022** una successiva autodichiarazione **correttiva sostitutiva della prima**.

**Mancata compilazione del Modello redditi 2021** È **possibile emendare l'omessa compilazione del quadro RS in sede di Modello Redditi 2021**, anno di imposta 2020, con riferimento agli "aiuti Covid-19", presentando una dichiarazione dei redditi integrativa.

Non è possibile mediante l'autodichiarazione regolarizzare l'omessa indicazione in sede di presentazione del modello Redditi 2021 di aiuti riferibili all'anno 2020.

**Effetto sostitutivo dell'autodichiarazione rispetto al Modello redditi** L'effetto "sostitutivo" dell'autodichiarazione rispetto al prospetto aiuti di Stato riguarda esclusivamente gli **aiuti da indicare nei modelli Redditi 2022**, non può sussistere alcun rischio di duplicazione con riferimento ai dati riportati nel prospetto nei modelli Redditi 2021; con riferimento all'anno 2021 la riproposizione dei medesimi aiuti nel quadro RS del **modello Redditi 2022 non è errato e non può comportare rischio di duplicazione nel RNA**.

**Autocertificazione e già inviata prima della semplificazione:** In caso di avvenuta presentazione dell'**autodichiarazione prima e già inviata dell'introduzione delle modifiche** (e, pertanto, con compilazione prima della del quadro A):

**semplificazione:** • è consentito, nel caso in cui ci si avveda di qualche errore, **possibile inviare presentare entro il 30 novembre 2022 una nuova una correttiva autodichiarazione** (con i dati corretti) in forma **"semplificata"**,

barrando la casella “ES”, sempre che il beneficiario degli aiuti rientri tra i nuovi casi di esonero dalla compilazione del quadro A; · è necessario, nel caso in cui il beneficio di cui all’articolo 5 D.L. 41/2021 intervenga dopo il 30 novembre 2022, presentare una seconda autodichiarazione per “DEFINIZIONE AGEVOLATA” (senza la possibilità di barrare la casella “ES”), per integrare i dati originariamente forniti, da compilare secondo le indicazioni fornite a pagina 2 delle istruzioni.

Tale seconda Dichiarazione non va, invece, presentata qualora nella prima sia stata barrata la casella “ES” della dichiarazione sostitutiva e continuino a sussistere le condizioni previste per la compilazione della predetta casella.

**Agevolazioni Imu** Le **agevolazioni Imu** non possono essere indicate nel prospetto aiuti di Stato del quadro RS dei modelli Redditi (rigo RS401) in quanto trattasi di aiuti non gestiti dall’Agenzia delle entrate e che non “transitano” nei modelli di dichiarazione dei redditi.

Gli aiuti di Stato da riportare nel rigo RS401 dei modelli di dichiarazione dei redditi, infatti, sono solo quelli **fiscali** per i quali l’Agenzia è tenuta alla registrazione nel RNA e che trovano esposizione anche in altri righi delle predette dichiarazioni diversi dal rigo RS401 (a parte quale eccezione quale, ad esempio, i **CFP erogati dall’Agenzia** che vanno esposti unicamente nel citato rigo RS401 dei modelli Redditi 2022).

**Impresa unica** La compilazione dell’autodichiarazione richiede necessariamente che **riceve l’indicazione di almeno un aiuto tra quelli elencati nella sezione I almeno un aiuto del quadro A** (ad eccezione dell’ipotesi in cui sia barrata la nuova del **regime casella “ES”**).

**ombrello** L’autodichiarazione **non dovrà essere presentata dalle imprese** rientranti nel perimetro dell’impresa unica che non abbiano beneficiato di alcun aiuto oggetto del regime ombrello.

**presenta l’autoce** I dati richiesti nel **quadro B**, in cui si definisce il perimetro dell’impresa unica, saranno forniti unicamente dalle imprese rientranti in tale perimetro che hanno beneficiato dei predetti aiuti.

**Contribuente che ha percepito solo economici per cui risultano concessi esclusivamente “altri aiuti”.**

**“altri aiuti” non tenuto alla presentazione**

**Verifica dei** Gli operatori economici che hanno fruito di “Altri aiuti” (diversi da **massimali per gli** quelli presenti nel “regime ombrello”) per **individuare i relativi “altri aiuti”** **massimali devono fare riferimento alla specifica decisione di autorizzazione della Commissione europea.**



**Modello Irap** In relazione all'**esonero dal versamento Irap** (ex articolo 24 D.L. 2021 (anno 34/2020) fruito:

**2020) integrativo** · **oltre i limiti imposti del TF**, l'importo eccedente ex articolo 42-bis, comma 5, del D.L. 104/2020 va indicato nel quadro A del modello di autodichiarazione e ai fini del rispetto dei massimali previsti dal TF va considerato al netto di quanto già restituito entro il 30.06.2022. È necessario presentare una **dichiarazione integrativa del modello Irap**, nel quale è stato indicato l'aiuto di Stato nel rigo IS201, per correggere l'importo dell'aiuto originariamente indicato, sostituendolo con quello determinato al netto del riversamento. Ad esempio, se si è fruito dell'esonero dal versamento del saldo Irap 2019 per un importo pari a 900.000 e l'importo eccedente il massimale di cui alla Sezione 3.1 del TF, vigente fino al 27 gennaio 2021, (pari a 100.000) sia stato già riversato, ai fini della verifica del rispetto del maggior massimale di 1.800.000, con riferimento ad aiuti successivamente fruiti, l'agevolazione Irap concorrerà per un importo pari a 800.000 e, quindi, il massimale maggiorato risulta non utilizzato per 1.000.000. In tal caso, è necessario presentare una dichiarazione integrativa del modello Irap 2020 per modificare l'importo di 900.000 indicato nel rigo IS201 sostituendolo con l'importo dell'aiuto considerato al netto del riversamento, pari a 800.000.

· **nei limiti del massimale stabilito** nel corso del primo periodo di vigenza della Sezione 3.1 (pari a 800.000 euro fino al 27 gennaio 2021), operando un parziale versamento dell'Irap (100.000) complessivamente dovuta per evitare lo splafonamento (Irap da versare pari a 900.000), l'operatore può fruire dell'aiuto oltre le soglie originarie – anche attivando la facoltà di accesso alla Sezione 3.12 – in presenza dei requisiti. In ogni caso, dovrà determinare gli interessi da recupero maturati che potranno essere allocati nei massimali più alti *pro tempore* vigenti (qualora capienti).

**Riallocazione degli aiuti alla sezione 3.12** E' consentito allocare nella Sezione 3.12, nel caso sussistano le condizioni, anche gli aiuti della sezione 3.1 ricevuti prima del 13 ottobre 2020.

**Operazioni straordinarie** In caso di operazione straordinaria con **estinzione del soggetto dante causa** beneficiario degli aiuti, l'autodichiarazione va presentata dal soggetto avente causa indicando nel riquadro **"Dichiarante"** del frontespizio il codice fiscale del soggetto dante causa e nel riquadro **"Rappresentante firmatario della dichiarazione"**:

- il codice fiscale del soggetto avente causa nel campo "Codice fiscale società";
- il codice fiscale del rappresentante del soggetto avente causa nel



campo "Codice fiscale".

L'applicazione in via analogica di tale impostazione determina nei casi prospettati che entro il 30 novembre 2022 saranno presentate dal soggetto neocostituito (società C) risultante dalla fusione di A e B, **tre autodichiarazioni**: una per conto della società A, una per conto della società B, entrambe con l'indicazione degli aiuti ricevuti/fruiti prima della fusione, e una ulteriore in cui indicare gli ulteriori aiuti fruiti dalla società C dopo l'operazione di riorganizzazione.

**Bonus affitti:** Per determinare il momento in cui l'aiuto è messo a disposizione del soggetto beneficiario ai fini dell'autodichiarazione è necessario **momento in cui l'aiuto è messo a disposizione del soggetto beneficiario** fare riferimento alla **data in cui il canone sottostante l'aiuto è stato pagato**, a prescindere se lo stesso faccia riferimento ai mesi di competenza 2020 (tenuto conto del massimale a 1.800.000) o, in alternativa, ad uno degli altri momenti indicati nelle istruzioni ed, in particolare, alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi purché antecedente al 30 giugno 2022 in ipotesi di crediti maturati e non utilizzati entro tale data o alla data di presentazione del modello F24 contenente l'utilizzo.

**Identificazione limite della Sezione 3.1 per gli aiuti fruiti dalle imprese agricole dopo la sesta modifica del TF** Nella dichiarazione sostitutiva viene richiesto di dichiarare, tra l'altro, l'ammontare di aiuti ricevuti dalle imprese agricole, dal **28 gennaio 2021 al 30 giugno 2022**. Al 30 giugno 2022, i massimali di cui alla Sezione 3.1 sono stati modificati ulteriormente ed elevati, per le **imprese agricole**, a 290.000 euro dalla VI modifica al Temporary Framework. Nonostante questo, il limite da considerare resta euro 225.000.

**Contribuente che svolge più attività** E' possibile fare riferimento ai diversi massimali previsti per singola attività esclusivamente per quei soggetti che adottano la **contabilità separata**, ai sensi delle disposizioni contenute nel D.P.R. 633/1972.

**Agricoltori in regime di esonero** L'autodichiarazione deve essere inviata anche dall'**agricoltore in regime di esonero** di cui al comma 6 dell'articolo 34 D.P.R. 633/1972.  
**tenuti all'invio**

## IMPOSTE INDIRETTE

---

### ***Anche la Cassazione riconosce il registro al 9% in caso di decadenza dalla ppc***

di **Francesca Benini, Luigi Scappini**



L'[articolo 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009](#) regola un particolare **regime agevolato** per l'acquisto e l'accorpamento della piccola proprietà contadina (nel seguito "ppc").

In particolare, tale articolo prevede l'applicazione delle imposte di **registro** e **ipotecaria** nella misura **fissa** (200 euro) e dell'imposta **catastale** nella misura dell'**1%**, per gli atti di **trasferimento** a titolo **oneroso** di **terreni** e relative **pertinenze**, qualificati **agricoli** in base a strumenti urbanistici vigenti, effettuati da parte di **coltivatori diretti** e **lap**, regolarmente **iscritti** nella relativa **gestione previdenziale** e assistenziale. Inoltre, il citato articolo prevede che gli **onorari** dei notai siano **ridotti** alla **metà**.

A scopo **antielusivo**, inoltre, l'[articolo 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009](#) sancisce la **decadenza** dal regime della ppc nel caso in cui, **prima** che siano trascorsi **5 anni** dalla stipula degli atti, i **terreni** vengano **alienati volontariamente** oppure **venga meno** la **coltivazione** o **conduzione diretta**.

**In alternativa** a tale norma agevolativa ma al contempo vincolante per almeno un quinquennio, il Legislatore, ai sensi dell'[articolo 1, comma 1](#), Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, ha previsto l'applicazione dell'**aliquota "ridotta"** in misura pari al **9%** in **sostituzione** di quella "**ordinaria**" pari al **15%**.

La **possibilità** di beneficiare della citata aliquota ridotta è stata espressamente **condivisa** dall'Agenzia delle entrate che, con la **consulenza giuridica n. 7 del 24.06.2020**, basandosi su una lettura a contrario dell'**articolo 1, comma 3**, Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, ha espressamente affermato che si applica l'imposta di registro nella misura del 15% "*Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale*".

Sulla base di tale affermazione, pertanto, l'Agenzia delle entrate ha **riconosciuto**, alle **cessioni** effettuate nei confronti di **coltivatori diretti** e **lap**, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, **in assenza** della richiesta di beneficiare della c.d. **ppc**, l'applicazione l'imposta di **registro** nella misura del **9%** prevista, dall'[articolo 1, comma 1](#), Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986.

A questo riguardo, tuttavia, occorre ricordare che, **in passato**, l'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 100/E/2014](#), aveva **negato** la possibilità di fruire di un'**agevolazione fiscale richiesta in atto in via subordinata**, in caso di decadenza da altra agevolazione richiesta nel medesimo atto in via principale.

Tale posizione di prassi è conforme al costante indirizzo giurisprudenziale di legittimità secondo cui *"i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere"*.

Alla luce di quanto sopra, pertanto, in linea di principio, **ne potrebbe derivare**, quale conseguenza pratica, che, in caso di **contestazione** da parte dell'Agenzia delle entrate circa la **sussistenza** dei **requisiti** della ppc, l'ente impositore possa liquidare l'imposta di registro nella misura dell'aliquota ordinaria del **15%**.

In relazione a tale aspetto, tuttavia, si evidenzia che l'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 551/2020](#), ha riconosciuto l'applicazione dell'aliquota **del 9%** sia nel caso di **rinuncia espressa** in atto da parte del contribuente dell'agevolazione di cui all'[articolo 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009](#), sia nella differente fattispecie di **decadenza** dall'agevolazioni per effetto della **cessione** o del venir meno della coltivazione o conduzione diretta del fondo, nel quinquennio di monitoraggio.

Tali conclusioni derivano dalla circostanza che la **decadenza** si origina per il venir meno del requisito oggettivo richiesto, mentre **rimangono fermi quelli soggettivi** dell'essere coltivatore diretto o lap regolarmente iscritto alla previdenza agricola, ragion per cui rimane applicabile l'agevolazione *"alternativa"* prevista dall'articolo 1, comma 1, Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986, per *"gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere"*.

Recentemente la **Corte di Cassazione**, con la [sentenza n. 33288 dell'11.11.2022](#), si è **allineata** a tale impostazione affermando il principio di diritto per cui deve essere **applicata "di default"** l'imposta di **registro** nella misura del **9%** ai **trasferimenti** di **terreni** agricoli e relative **pertinenze** a favore di **coltivatori diretti** e **lap** che siano iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale tutte le volte in cui venga *"esclusa (per revoca, decadenza o rinuncia) la concessione delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina in base all'articolo 1, comma 4, del D.L.vo 29 marzo 2004, n. 99"*.

## CONTENZIOSO

---

### ***Processo tributario: conciliazione anche su proposta del giudice***

di Angelo Ginex



La **legge di riforma** del **processo tributario** ha modificato l'istituto della **conciliazione**, attualmente disciplinato dagli [articoli 48 e 48-bis D.Lgs. 546/1992](#), con l'intento di allargare il novero dei **soggetti abilitati** alla presentazione di tale istanza (in udienza o fuori udienza).

In particolare l'[articolo 4, comma 1, lettera g\), D.L. 130/2022](#) ha introdotto, dopo il citato [articolo 48-bis](#), una nuova disposizione, l'[articolo 48-bis.1](#), la cui rubrica "**Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria**" rende subito evidente come l'istituto, ora, possa essere attivato anche dallo stesso **giudice tributario**.

La disposizione citata, infatti, stabilisce che per le **controversie soggette a reclamo** ai sensi dell'[articolo 17-bis D.Lgs. 546/1992](#), la **Corte di Giustizia tributaria**, ove possibile, può formulare alle parti una **proposta conciliativa**, avuto riguardo all'**oggetto** del giudizio e all'esistenza di **questioni di facile e pronta soluzione**.

Dunque la novella **non** prevede che il **giudice tributario** possa "**in ogni caso**" proporre la **conciliazione** della controversia alle parti processuali. Piuttosto **limita** la proposizione della **conciliazione** da parte del giudice tributario soltanto alle **controversie reclamabili**, ovvero di valore inferiore a 50.000,00 euro; inoltre fissa dei **parametri di riferimento** alla stregua dei quali essa deve essere **formulata**, ossia l'**oggetto** del giudizio e l'esistenza di **questioni di facile e pronta soluzione**.

Al **comma 2** del nuovo [articolo 48-bis.1 D.Lgs. 546/1992](#) è stabilito altresì che la **proposta conciliativa** possa essere formulata **sia in udienza che fuori udienza**, così come già previsto per le parti processuali. La norma individua poi i **diversi soggetti** cui tale istanza deve essere **comunicata** a seconda del momento in cui venga avanzata. Se è formulata **fuori udienza**, è comunicata alle **parti**. Se è formulata **in udienza**, è comunicata alle **parti non comparse**.

La nuova disposizione, al **comma 3**, ha previsto che in tali ipotesi, la **causa** possa essere **rinvia alla successiva udienza** per il **perfezionamento** dell'**accordo conciliativo**. Ove l'accordo

**non si perfezioni**, si procede nella stessa udienza alla **trattazione** della causa.

Ciò significa che, se il **giudice tributario** propone la **conciliazione** alle parti nei termini che ritiene più opportuni, tenendo conto dell'**oggetto** del giudizio e dell'esistenza di **questioni di facile e pronta soluzione**, e queste abbiano necessità di valutare tale ipotesi, questi ha la facoltà anche di disporre il **rinvio dell'udienza** al fine di consentire il raggiungimento di un **accordo**.

Inoltre, è previsto che, nella ipotesi in cui le parti **non** riescano a **perfezionare l'accordo**, nella **stessa udienza** in cui questo avrebbe dovuto perfezionarsi, si procede alla **trattazione della controversia**.

L'[articolo 48-bis.1, comma 4, D.Lgs. 546/1992](#) stabilisce che **la conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale**, nel quale sono indicati le somme dovute nonché i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce **titolo per la riscossione** delle somme dovute all'ente impositore **e per il pagamento** delle somme dovute al contribuente.

Quindi il **processo verbale** rappresenta un **elemento fondamentale** dell'*iter* conciliativo, dal momento che esso costituisce, a seconda dei casi, **titolo per la riscossione**, nel caso dell'ente impositore, e **titolo per il pagamento**, nel caso del contribuente.

Qualora, a seguito della proposta del giudice tributario, le **parti processuali** raggiungano un **accordo conciliativo**, appare evidente che il contenzioso non abbia più motivo di esistere. Per tale ragione, così come nel caso della conciliazione (fuori udienza o in udienza) su proposta delle parti, il [comma 5 dell'articolo 48-bis.1 D.Lgs. 546/1992](#) stabilisce che **il giudice dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere**.

La novella, al **comma 6**, si preoccupa anche di precisare che **in nessun caso, la proposta di conciliazione può costituire motivo di rikusazione o astensione del giudice**. Ciò significa che la **parte** a cui **svantaggio** opererebbe la **conciliazione**, non può, solo per tale ragione, chiedere la **rikusazione o astensione del giudice che l'abbia proposta**.

Occorre rimarcare che la novità in esame, come per altre modifiche introdotte dal **D.L. 130/2022**, trova **applicazione ai ricorsi notificati a decorrere dal 16 settembre 2022**.

Infine, si rileva che **anche in caso di conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria**, è possibile beneficiare di una **riduzione** delle **sanzioni amministrative** ai sensi dell'[articolo 48-ter D.Lgs. 546/1992](#), secondo cui le **sanzioni** si applicano nella misura del **quaranta per cento o cinquanta per cento** del minimo previsto dalla legge a seconda che il perfezionamento intervenga rispettivamente nel corso del **giudizio di primo o di secondo grado**.

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***La preclusione al patteggiamento in caso di reati tributari***

di **Luigi Ferrajoli**



L'applicazione della pena su richiesta delle parti (c.d. "**patteggiamento**") fa parte dei procedimenti speciali previsti dal codice di procedura penale e consiste nell'**applicazione**, su istanza del Pubblico Ministero e dell'imputato, di una sanzione sostitutiva o di una pena pecuniaria, diminuita fino a un terzo, ovvero di una pena detentiva quando questa, tenuto conto delle circostanze e diminuita fino a un terzo, non supera cinque anni, soli o congiunti a pena pecuniaria.

In via generale, il rito è **consentito** anche per quanto concerne gli **illeciti tributari**, il cui *corpus* è contenuto nel **D.Lgs. 74/2000**, con una importante **specificazione**.

L'[articolo 13 bis, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#) prevede infatti che, **per i reati tributari**, l'applicazione della pena ai sensi dell'[articolo 444 c.p.p.](#) può essere chiesta dalle parti **solo se, prima** della dichiarazione di **apertura del dibattimento di primo grado**, i **debiti tributari**, comprese **sanzioni amministrative** e **interessi**, siano stati **estinti** mediante **integrale pagamento** degli importi dovuti, anche a seguito delle **speciali procedure conciliative** e di **adesione all'accertamento** previste dalle norme tributarie, nonché a seguito di **ravvedimento operoso**. Siamo dunque in ambito di ipotesi differente e ben più stringente rispetto alla mera "*restituzione del profitto*".

Si tratta di una **condizione di ammissibilità del rito**, che esplica i suoi effetti anche per i fatti commessi **precedentemente** all'entrata in vigore della norma poiché la medesima, avendo **natura processuale**, è suscettibile di **immediata applicazione**.

Secondo la **giurisprudenza**, in ambito di fattispecie penal-tributarie, la **preclusione** al patteggiamento posta dal citato [articolo 13 bis, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#) per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento opera **solo con riguardo ai più gravi reati dichiarativi di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5**, richiamati dall'articolo 13, comma 2, dello stesso Decreto.



La recente **sentenza n. 25656/2022** della Suprema Corte prende in esame proprio l'ammissibilità del rito nel caso di **emissione di fatture per operazioni inesistenti**, delitto previsto e punito dall'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#). Nel caso di specie, il Procuratore Generale presso la Corte di Appello aveva proposto ricorso di legittimità per l'**annullamento** della sentenza di patteggiamento, sostenendo che il Giudice aveva errato nell'accogliere la relativa richiesta, non essendo state soddisfatte le **condizioni** previste dal richiamato [articolo 13 bis](#).

**La Corte di Cassazione ha accolto il ricorso**, evidenziando innanzitutto che l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti **genera** il debito tributario secondo quanto stabilito dall'[articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#): *“se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”*.

Poiché l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti genera l'obbligo del pagamento dell'imposta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura, ne consegue che **per poter accedere al patteggiamento è necessario il pagamento integrale dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, come previsto dal richiamato articolo 13 bis**.

Dal momento che il delitto di cui all'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#) fa sorgere il debito tributario, il Giudice di legittimità ha ritenuto che debba essere **superato** il principio espresso dalla precedente sentenza della Suprema Corte, **n. 1582/2021**, secondo cui all'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#) non si dovrebbe applicare la **condizione ostativa** prevista dal citato [articolo 13 bis](#), sul presupposto logico, ancora prima che giuridico, che la *“condizione di accessibilità al patteggiamento è che le condotte determinino un debito tributario a carico del loro autore che questi possa assolvere, con la conseguenza che la condizione di ammissibilità del patteggiamento di cui alla disposizione denunciata non è applicabile in relazione ai reati, quali l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, che sussistono pur in assenza di un'evasione di imposta, e quello di distruzione od occultamento delle scritture contabili, la cui consumazione prescinde dall'evasione, tanto che in relazione a tali fattispecie non è stata ritenuta configurabile la circostanza attenuante di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 1”*.