

**Edizione di venerdì 7 Aprile 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Imponibilità della sosta a pagamento**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**La movimentazione di riserve in sospensione d'imposta e i riflessi dichiarativi**

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

## **AGEVOLAZIONI**

**Cessione dei bonus edilizi: le novità del D.L. 11/2023 convertito**

di Carla De Luca

## **CONTENZIOSO**

**Reclamo: la costituzione "anticipata" lo rende definibile con il 100% dell'imposta**

di Angelo Ginex

## **PENALE TRIBUTARIO**

**Il dolo specifico nel reato di dichiarazione infedele**

di Luigi Ferrajoli

## CASI OPERATIVI

---

### ***Imponibilità della sosta a pagamento***

di **Euroconference Centro Studi Tributarî**



#### **Domanda**

Un Comune con delibera della giunta comunale ha approvato l'istituzione di parcheggi a pagamento senza custodia dei veicoli su diverse strade sul territorio comunale e la determinazione delle relative tariffe. Si tratta di parcheggi istituiti, in un primo momento, su terreni di proprietà del Comune, e in un secondo momento, a seguito della conclusione dei relativi accordi con le parti private, anche su terreni di proprietà di privati. Oltre a questi parcheggi sul territorio comunale non esistono altri parcheggi a pagamento.

L'incarico per la messa a disposizione di parcometri e i relativi servizi di gestione è affidato ad una ditta privata, in quanto il Comune non ha risorse personali sufficienti per gestire i parcheggi in autonomia. La ditta privata fattura al Comune i costi annuali per noleggio operativo e servizi, i costi per l'attrezzatura e l'allestimento delle aree. Inoltre, alla ditta privata è riconosciuta una percentuale dell'incasso derivante dalla gestione dei parcheggi.

Si chiede se la gestione della sosta a pagamento è per il Comune un'attività da assoggettare a Iva.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

---

### ***La movimentazione di riserve in sospensione d'imposta e i riflessi dichiarativi***

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365



La gestione della riserva saldo attivo da rivalutazione monetaria presenta aspetti delicati laddove essa si configuri in **sospensione di imposta**.

Il punto fondamentale è chiedersi **in quale ipotesi si verifichi l'imponibilità** di tale riserva e quali sono gli **accorgimenti da seguire nella compilazione del prospetto delle riserve** nel modello dichiarativo.

Si ricorderà infatti, che la stessa Agenzia delle Entrate aveva reso pubblica una **bozza di circolare** in materia di rivalutazione tra fine 2021 ed inizio 2022 in cui emergeva che il **saldo attivo concorreva alla formazione dell'imponibile** non solo nella ipotesi di attribuzione ai soci, ma anche nei casi in cui detta riserva non fosse più presente nel patrimonio netto per effetto di operazione straordinarie (ciò in linea con la [risposta ad istanza di interpello n. 316/2019](#) e la [sentenza della Cassazione n. 5943 del 08.03.2017](#)).

Poi questa ipotesi interpretativa è stata rimodulata con la [circolare 6/E/2022](#), par. 3.1, ma certamente sono restate **zone d'ombra negli utilizzi del saldo attivo**.

Alla luce anche della recente [risposta ad istanza di interpello n. 492/2022](#) proviamo a ricostruire lo scenario degli utilizzi e i conseguenti riverberi dichiarativi nel **prospetto delle riserve**.

#### **Saldo attivo e disavanzo da fusione**

Il saldo attivo da rivalutazione fiscalmente rilevante (facciamo riferimento in modo particolare all'**ultima rivalutazione** di cui all'[articolo 110 D.L. 104/2020](#)) è una **riserva in sospensione** la

cui tassazione deriva soltanto dalla attribuzione ai soci.

Così si pronuncia l'[articolo 13 L. 342/2000](#), e così si pronuncia anche la citata [circolare 6/E/2022](#), che allarga il **campo di azione della imponibilità** delle fattispecie di attribuzione anche indiretta ai soci, senza però spiegare **in quale ipotesi tali attribuzioni indirette si manifestano**.

Al riguardo il paragrafo 3.1 della suddetta circolare chiude con un **riferimento ad eventuali atti dispositivi** dei beni rivalutati la cui portata non è ben chiara: infatti se da una parte si potrebbe immaginare che una cessione dei beni rivalutati ai soci potrebbe rientrare in questo contesto, dall'altra va rilevato che l'**assegnazione ai soci**, che è uno degli atti dispositivi sul bene rivalutato (fruendo della speciale disciplina agevolata di cui alla L. 197/2022), è stata definita come **ipotesi non realizzativa dalla circolare 37/E/2016** (per una analoga questione che si manifestava in precedenti rivalutazioni).

Comunque diciamo che in linea generale è riconosciuto anche dalla Agenzia delle Entrate che la **riserva da saldo attivo è tassabile solo in caso di distribuzione ai soci**.

Ciò esclude che si possa ipotizzare una **tassazione nel caso in cui la società che ha rivalutato**, e detiene nel netto il saldo attivo in sospensione di imposta, **sia incorporata con emersione di disavanzo da fusione**, in altra società.

In tale fattispecie, a norma dell'[articolo 172, comma 5, Tuir](#), la **società incorporante** (che tramite la fusione non incrementa il proprio patrimonio netto) **non ha alcun obbligo di ricostituire nel patrimonio netto** la riserva in sospensione di imposta.

Tale situazione, si ritiene, **non determini un vero e proprio decremento della riserva da saldo attivo** (come invece si avrebbe per attribuzione ai soci, utilizzo per copertura perdite o aumento gratuito di capitale sociale) e quindi **non si genera obbligo di compilazione** del rigo RS 140 nella colonna decrementi per la società incorporata: semplicemente il **saldo attivo in sospensione** non viene ricostituito nel prospetto riserve della società incorporante, nel senso che **il patrimonio netto di quest'ultima mantiene la stratificazione di riserve** che era presente prima della fusione.

### **Saldo attivo ed aumento gratuito di capitale**

Il saldo attivo da rivalutazione dei beni va iscritto in apposita **riserva** oppure **utilizzato per aumenti gratuiti di capitale**.

In quest'ultimo caso vanno messe in risalto due considerazioni:

- da una parte il **trasferimento della riserva in sospensione d'imposta nell'aumentato**

**capitale sociale non determina una ipotesi di utilizzo tassabile** di detta riserva, e ciò trova conferma nella più volte citata [circolare 6/E/2022](#);

- d'altra parte, però, non si può aderire alla tesi proposta da alcuni secondo cui l'immissione del saldo attivo nel capitale sociale farebbe perdere a questo ammontare di patrimonio netto la caratteristica di **riserva in sospensione d'imposta**. L'aumento gratuito di capitale sociale, infatti, semplicemente comporta che una parte di quest'ultimo assuma la veste di riserva in sospensione di imposta, e laddove i soci decidano successivamente di ridurre il capitale sociale per esuberanza ([articoli 2445 e 2482 cod. civ.](#)) occorre tenere presente che la **riduzione viene prima di tutto attribuita alla quota di capitale sociale in sospensione di imposta**, il che comporta il verificarsi delle note conseguenze in tema di **incremento di reddito in capo alla società e tassazione del dividendo in capo ai soci**.

Sul fronte dichiarativo, cioè la compilazione del prospetto delle riserve, l'utilizzo del saldo attivo per aumento gratuito di capitale sociale comporta **l'indicazione nella colonna decrementi del rigo RS 140** (riserve in sospensione di imposta) e **l'indicazione nella colonna incrementi del rigo 130** (colonna 2) indicando inoltre nella colonna 9 del medesimo rigo il "di cui" in sospensione di imposta.

Ovviamente dati uguali vanno esposti nella colonna finale del rigo RS 130.

### **Saldo attivo attribuito ai soci**

Nel caso in cui il saldo attivo sia **distribuito ai soci** occorre valutare le conseguenze in tema reddituale alla luce della **recente** [risposta ad istanza di interpello n. 492 del 05.10.2022](#).

Anzitutto va ricordato che **non vi sono vincoli particolari** alla distribuzione del saldo attivo poiché la rivalutazione monetaria è eseguita **in deroga alle disposizioni** di cui all'articolo 2426 cod. civ. (in questo senso si veda la circolare Assonime 13/2001).

Inoltre non sussistono particolari vincoli a che, in presenza di più saldi attivi, si debba ritenere **prioritariamente distribuito questo o quello**.

L'attribuzione ai soci di riserve in sospensione d'imposta comporta **l'incremento di imponibile in capo alla società per l'ammontare lordo** (quindi saldo attivo più imposta sostitutiva versata sulla rivalutazione) con contestuale credito d'imposta che si forma in capo alla stessa società erogante.

In capo al socio si realizza un **incasso tassabile come dividendo** (distribuzione di riserve di utile) da computare in base al **valore netto del saldo attivo**.

Questa ultima conclusione è avvalorata dalla Agenzia delle Entrate con la risposta ad istanza

di interpello sopra citata.

Sotto il profilo dichiarativo una eventuale distribuzione avvenuta nel 2022 determina **l'inserimento del decremento di riserve nel rigo RS 140, colonna 3.**

## AGEVOLAZIONI

### **Cessione dei bonus edilizi: le novità del D.L. 11/2023 convertito**

di Carla De Luca



È stato **convertito in Legge** lo scorso 5 aprile 2023 il decreto adottato dal Governo, volto a contrastare le frodi nel settore dei bonus edili e ad agevolare lo sblocco dei “crediti incagliati”.

Vediamo le novità in sintesi:

#### **Novità del D.L. 11/2023 convertito**

- |  |                                 |   |
|--|---------------------------------|---|
| <b>Proroga edifici unifamiliari</b>  | Articolo 01, comma 1            | • I proprietari degli <b>edifici unifamiliari o plurifamiliari autonomi avranno sei mesi in più a disposizione, fino al 30 settembre 2023</b> , per completare i lavori che danno accesso al superbonus del 110%  |
| <b>Modifiche alla disciplina relativa alla cessione o sconto in luogo delle detrazioni fiscali</b> | Articolo 1, comma 1, lettera a) | • <b>Dal 17 febbraio 2023</b> le pubbliche amministrazioni non possono acquistare i crediti d'imposta derivanti dall'esercizio delle opzioni dello sconto in fattura e della cessione del credito   |
| <b>Acquisto di titoli di Stato</b>   | Articolo 1, comma 1, lettera b) | • <b>Conversione dei crediti eccedenti in Btp</b> : possibilità, per banche, assicurazioni e intermediari finanziari di trasformare le eccedenze di crediti in Btp con scadenza non inferiore a dieci anni ( <a href="#">articolo 121, nuovo comma 1-sexies, D.L. 34/2020</a> ); tale sottoscrizione è autorizzata nel <b>limite del 10% della quota annuale che eccede i crediti di imposta</b> , sorti a fronte di spese legate al superbonus, già <b>utilizzati in compensazione</b> , a condizione che il <b>cessionario abbia esaurito la propria capienza fiscale nello stesso anno</b> . In ogni caso, il primo utilizzo può essere effettuato in relazione alle <b>emissioni ordinarie</b> (come precisato a seguito del <b>rinvio del provvedimento in Commissione</b> ) effettuate a partire <b>dal 1° gennaio 2028</b> . |
|  |                                 | • Le <b>modalità applicative</b> delle norme in esame saranno   |

definite da appositi provvedimenti di natura direttoriale dell'Agenzia delle entrate e del MEF, sentita la Banca d'Italia.

· **Nuova documentazione per escludere la responsabilità solidale dei cessionari.** Ferma restando l'ipotesi di dolo, il **concorso dei cessionari** nella violazione **viene escluso** qualora essi dimostrino **di avere acquisito il credito di imposta** e siano in possesso di **specificata documentazione**. Durante l'esame del provvedimento in sede referente detta documentazione è stata integrata, con riferimento agli interventi edilizi di riduzione del rischio sismico e per i contratti di appalto. L'esclusione di responsabilità opera anche nei confronti dei cessionari che acquistano i crediti di imposta da banche e società quotate, mediante **rilascio di una attestazione di possesso**, da parte della banca o della diversa società del gruppo cedente, di tutta la predetta **documentazione**.

- Il **mancato possesso** di parte della documentazione rilevante **non costituisce, da solo, causa di responsabilità solidale per dolo o colpa grave** del cessionario: tale soggetto può dunque fornire, con ogni mezzo, prova della propria diligenza o non gravità della negligenza. L'**onere della prova della sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa grave** del cessionario grava sull'**ente impositore**, ai fini della contestazione del concorso del cessionario nella violazione e della sua responsabilità solidale.
- **Remissione in bonis, entro novembre, per le opzioni di sconto/cessione relative allo scorso anno, non trasmesse a fine marzo;** anche i contribuenti che non hanno concluso il contratto di cessione entro il 31 marzo 2023, senza quindi rispettare il termine per l'invio all'Agenzia delle entrate della comunicazione per l'opzione sconto o cessione relativa alle spese del 2022 ovvero alle rate residue delle detrazioni per le spese 2020 e 2021, possono avvalersi della **remissione in bonis**, pagando la sanzione di 250 euro ([articolo 2, comma 1, D.L. 16/2012](#)), entro la scadenza di presentazione della prima dichiarazione utile (**30 novembre 2023**). L'opportunità riguarda i casi in cui il cessionario è un **"soggetto qualificato"**, ossia una banca o una società appartenente a un gruppo bancario, un intermediario finanziario, un'impresa di assicurazione autorizzata a operare in Italia.
- **Introdotta una disposizione di interpretazione autentica,**

Integrazioni CILAS      Articolo  
2-bis



con efficacia retroattiva, che consente di usufruire:

- del superbonus 110% per il 2023
- e dell'opzione per la cessione del credito e per lo sconto in fattura.

- **Varianti degli interventi agevolati:** la presentazione di un progetto in variante alla CILA o al diverso titolo edilizio abilitativo richiesto in ragione della tipologia di intervento edilizio da eseguire, non inficia la tempestività del titolo abilitativo originario e la conseguente possibilità di beneficiare della disciplina transitoria più favorevole anche sulle spese dei lavori integrati con la variante successivamente presentata, o aggiunti in variante essendo relativi a parti comuni di un edificio condominiale e richiedano una nuova delibera dell'assemblea condominiale in data anch'essa successiva a quella "spartiacque"; con riguardo agli interventi su parti comuni di proprietà condominiale, non rileva, agli stessi fini, l'eventuale nuova deliberazione assembleare di approvazione della suddetta variante.
- Qualora la natura delle variazioni apportate al progetto originario sia tale da non consentire, dal punto di vista urbanistico, di procedere con una variante al progetto originario, ma da rendere necessaria la presentazione della richiesta di un nuovo e distinto titolo abilitativo, non si applica l'interpretazione autentica.

**Norme di interpretazione autentica**

Articolo  
2-ter

Sono state introdotte alcune **norme di interpretazione autentica** – con **efficacia retroattiva** – volte a chiarire che:

- per gli interventi **diversi dal superbonus**, la liquidazione dei lavori in base a stati di avanzamento costituisce una mera facoltà, non un obbligo;
- l'indicazione delle spese sostenute per il rilascio del visto di conformità, nel computo metrico e nelle asseverazioni di congruità delle spese, costituisce una mera facoltà e non un obbligo, al fine di fruire della detrazione delle medesime spese;
- il contribuente può avvalersi della cd. remissione in bonis, con riferimento all'obbligo di presentazione dell'asseverazione di efficacia degli interventi per la riduzione del rischio sismico, per fruire del sisma bonus e del superbonus;
- per l'esecuzione di lavori **oltre la soglia di 516.000 euro**, per le imprese occorre essere in possesso della **qualificazione Soa** o documentare al committente o all'impresa appaltatrice l'avvio delle pratiche per ottenere l'attestazione solo entro il 1° gennaio

2023, non prima. Il Parlamento conferma le indicazioni già fornite dall'Agenzia Entrate, per i contratti di appalto e subappalto conclusi **dal 21 maggio al 31 dicembre 2022, entro la data del 1° gennaio 2023;**

· la soglia di 516mila euro per i lavori che richiedono l'obbligo dell'attestazione Soa richiesta alle imprese esecutrici deve essere calcolata **facendo riferimento a ogni contratto di appalto e a ogni contratto di subappalto.** È quanto prevede una norma di interpretazione autentica tra quelle inserite nella conversione del decreto cessioni. Sempre nella stessa materia, con un'altra modifica – anch'essa di interpretazione autentica – si prevede che per i contratti di appalto e di subappalto stipulati tra il 21 maggio 2022 e il 31 dicembre 2022, occorre essere in possesso della qualificazione Soa o documentare al committente o all'impresa appaltatrice l'avvio delle pratiche per ottenere l'attestazione solo entro il 1° gennaio 2023, non prima. In questo modo, il Parlamento conferma le indicazioni già fornite dall'agenzia delle Entrate.

**Compensazione crediti fiscali**

Articolo 2-quater

· Confermata normativamente la legittimità nella compensazione tra debiti e crediti ([articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#)) anche nei confronti di **enti impositori diversi**, quindi, ad esempio, tra crediti d'imposta e debiti previdenziali. Vi rientrano, specifica la norma di interpretazione autentica, anche i crediti oggetto di cessione, derivanti dal superbonus.

**Comunicazione per l'esercizio dell'opzione di cessione del credito**

Articolo 2-quinquies

- L'articolo 2-quinquies, inserito in sede referente, intende **rimettere in bonis i contribuenti rispetto al termine, attualmente fissato al 31 marzo 2023**, ai sensi dell'[articolo 3, comma 3-octies, D.L. 198/2022](#), per l'invio della comunicazione all'Agenzia delle entrate **dell'esercizio delle opzioni alternative alla detrazione fiscale** (sconto in fattura e cessione del credito) prevista per le spese sostenute nel 2022 per le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020 e 2021 per gli interventi edilizi, nell'ipotesi in cui il **contratto di cessione non sia stato concluso alla predetta data del 31 marzo 2023.**
- Il beneficiario della detrazione può effettuare detta comunicazione anche **tardivamente**, con le modalità e i termini per la cd. remissione in bonis (di cui all'[articolo 2, comma 1, del D.L. 2 marzo 2012](#)), **se il soggetto cessionario è una banca, un intermediario finanziario** iscritto all'albo, una società appartenente a un gruppo bancario o un'impresa di assicurazione autorizzata ad operare in Italia.

## CONTENZIOSO

---

### ***Reclamo: la costituzione “anticipata” lo rende definibile con il 100% dell'imposta***

di Angelo Ginex



L'[articolo 1, commi 186-205, L. 197/2022](#) (c.d. Legge di Bilancio 2023) ha introdotto una “nuova” **definizione agevolata** delle **controversie tributarie**, pendenti alla data del 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio, proposte nei confronti dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e degli Enti territoriali che vi aderiranno entro il 31 marzo 2023.

Con specifico riferimento ai **benefici** derivanti dalla definizione agevolata, occorre rilevare che le disposizioni citate prevedono, oltre all'annullamento di sanzioni e interessi, il **pagamento di un determinato importo correlato al valore della controversia e differenziato in relazione allo stato e al grado in cui pende il giudizio da definire alla data del 1° gennaio 2023**.

Tra i vari **dubbi interpretativi** sui quali ci si era soffermati a seguito di una prima lettura delle norme richiamate, vi è quello **se nel caso di ricorso/reclamo notificato e depositato entro la data del 1° gennaio 2023, in difetto del decorso del termine di 90 giorni previsto per il procedimento di mediazione, sia comunque possibile beneficiare della riduzione al 90 per cento del valore della controversia dovuto**.

Si è potuto osservare come ci sia stata una **“corsa” dei contribuenti** alla notifica dei ricorsi/reclami e alla successiva **costituzione in giudizio entro il 1° gennaio 2023** con l'intento di beneficiare proprio della suddetta riduzione al 90 per cento (e quindi di ottenere uno **“sconto” del 10 per cento** sul valore della controversia).

In effetti, il **comma 186 dell'articolo 1 citato** prevede il pagamento di un importo corrispondente al **100 per cento del valore della controversia** nei casi in cui l'Agenzia fiscale è risultata vincitrice nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data del 1° gennaio 2023 o quando il contribuente ha notificato il ricorso, alla stessa data, all'Agenzia fiscale, **anche se ricadente nella disciplina del reclamo e della mediazione di cui**

all'[articolo 17-bis D.Lgs. 546/1992](#), ma a tale data non si è ancora costituito in giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado ai sensi dell'[articolo 22, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#).

Il [comma 187 dell'articolo 1 citato](#) prevede, invece, il pagamento di un importo pari al **90 per cento del valore della controversia** nel caso in cui il contribuente, alla data del 1° gennaio 2023, si sia **già costituito in giudizio**, ma, alla stessa data, la Corte di giustizia tributaria di primo grado non abbia ancora depositato una pronuncia giurisdizionale non cautelare.

Dalle disposizioni richiamate deriva che, se la **costituzione in giudizio** del contribuente è avvenuta **entro la data del 1° gennaio 2023**, ai fini della definizione della lite è necessario il pagamento di un importo pari al **90 per cento** del valore della controversia.

Tuttavia l'istituto della **mediazione** di cui all'[articolo 17-bis D.Lgs. 546/1992](#) stabilisce che per le liti di valore inferiore a 50.000 euro, la presentazione del **reclamo** è **condizione di procedibilità** (e non di inammissibilità) del ricorso e che, pertanto, **il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla data di notifica**, entro il quale deve essere conclusa la procedura di mediazione. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del predetto termine di 90 giorni.

Il **dubbio interpretativo** nasce quindi dal fatto che la **costituzione in giudizio in via anticipata** da parte del contribuente potrebbe essere **considerata "forzata"**, al fine di beneficiare della più agevole definizione che comporta il pagamento di un importo pari al **90 per cento** del valore della controversia ([comma 187 dell'articolo 1 citato](#)).

Sul punto l'Agenzia delle Entrate, nella recente [circolare 20 marzo 2023, n. 6/E](#), ha chiarito che: *«qualora alla data del 31 dicembre 2022, come nel caso prospettato, risulti depositato il ricorso per il quale siano **ancora pendenti i termini per concludere il procedimento di mediazione, lo stesso deve considerarsi improcedibile, quindi non valorizzabile processualmente**. Si ritiene, pertanto, che nell'ipotesi considerata il contribuente possa definire la lite attraverso il pagamento di un importo pari al valore della controversia»*.

In definitiva, quindi, secondo il chiarimento dell'Agenzia delle Entrate, che a nostro avviso va condiviso, la **costituzione "anticipata"** rispetto al decorso del termine di 90 giorni per il procedimento di mediazione, **non può assumere valenza ai fini processuali**, così legittimando il pagamento di un importo pari al 90 per cento del valore della controversia, in quanto tale termine è previsto quale **condizione di procedibilità** del ricorso.

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Il dolo specifico nel reato di dichiarazione infedele***

di **Luigi Ferrajoli**



Negli anni, la giurisprudenza di legittimità è stata chiamata a pronunciarsi sull'interpretazione del concetto di **"imposta evasa"**, con specifico riferimento ai reati tributari disciplinati dal D.Lgs. 74/2000. Per "imposta evasa" deve intendersi **l'intera imposta dovuta**, da determinarsi sulla base della *"contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di **prevalenza del dato fattuale reale** rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario"* (Cass. Pen., Sez. III, sentenza n. 21213/2008).

A mente del citato provvedimento, *"ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui al **D.Lgs. n. 74 del 2000, articolo 5, spetta esclusivamente al giudice penale** il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una **verifica** che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in **contraddizione** con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario"*.

Per consolidata giurisprudenza della Suprema Corte, però, *"in tema di reati tributari il **giudice** può legittimamente basarsi, per accertare la penale responsabilità dell'imputato per le omesse annotazioni obbligatorie ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, sull'**informativa della Guardia di Finanza** che abbia fatto ricorso ad una verifica delle percentuali di ricarico attraverso una indagine sui dati di mercato e ricorrere anche all'accertamento induttivo dell'imponibile quando la contabilità imposta dalla legge sia stata tenuta irregolarmente"*.

Sotto questo profilo, **anche l'accertamento induttivo** compiuto dagli uffici finanziari può rappresentare un valido elemento di indagine per stabilire, in sede penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le **soglie di punibilità** previste dalla legge, a condizione che il Giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in essi evidenziati, ma proceda a **specificata autonoma valutazione** degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti *aliunde*.

In tema di reati tributari, ai fini del superamento della soglia di punibilità di cui all'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#), il Giudice può dunque legittimamente avvalersi dell'**accertamento**

**induttivo** dell'imponibile compiuto dagli uffici finanziari (**Cass. Pen., sentenza n. 24811/2011**).

L'elemento soggettivo del reato tributario della dichiarazione infedele è caratterizzato dal **dolo specifico** ed è reso evidente dalla **complessiva condotta dell'imputato** che, tenuto alla produzione e al deposito delle dichiarazioni e dei bilanci, non abbia prodotto tutta la documentazione necessaria a provare la **plusvalenza** invece riportata nella dichiarazione dei redditi.

A tale riguardo, la recente **sentenza n. 2173/2023** emessa dalla **Corte di Appello di Ancona** ha dato continuità a tale impostazione, ravvisando **penale responsabilità** in capo all'amministratore e legale rappresentante di una società che, a seguito della cessione di alcuni immobili, aveva **omesso di indicare**, nella dichiarazione dei redditi, i ricavi derivanti dalla vendita di tali immobili per un importo complessivo di oltre due milioni di euro, così come non aveva indicato, nel volume di affari, un imponibile di pari importo e l'Iva relativa.

Sulla base della documentazione relativa agli acquisti e vendita degli immobili sopra citati e della documentazione contabile veniva **rideterminato il reddito** in considerazione della plusvalenza realizzata con la vendita dei predetti immobili sulla base del costo di acquisto.

Nella specie, l'**accertamento** veniva effettuato sulla base di documenti-atti pubblici e valori indicati su tali atti, nonché sulla documentazione contabile della società, che peraltro aveva omesso di comunicare all'Agenzia Entrate lo spesometro e di depositare presso la Camera di Commercio il Bilancio relativo all'anno di imposta in contestazione.

La sussistenza dell'**elemento soggettivo del dolo specifico** normativamente richiesto per la punibilità del reato in oggetto è stata ritenuta quindi evidente dalla Corte di Appello, sulla base della **complessiva condotta dell'imputato** che, tenuto alla redazione e al deposito delle dichiarazioni e dei bilanci, aveva omesso di fornire all'Amministrazione Finanziaria **tutti i dati** da cui si potesse desumere la plusvalenza, poi non indicata nella dichiarazione dei redditi.

Alla luce del quadro probatorio, il Giudice di secondo grado ha confermato la declaratoria di colpevolezza dell'imputato in ordine al reato ascritto.