

**Edizione di giovedì 8 Giugno 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Disciplina Iva del mandato senza rappresentanza**

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**I chiarimenti delle Entrate sul credito per investimenti in beni strumentali nei modelli Redditi**

di **Debora Reverberi**

## **IVA**

**Nozione di terreno edificabile e conseguenze fiscali**

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

## **IMU E TRIBUTI LOCALI**

**Abitazione principale ai fini Imu: esenzione senza verifica dei familiari**

di **Fabio Garrini**

## **PENALE TRIBUTARIO**

**Fatture false: l'assoluzione dell'emittente salva l'utilizzatore**

di **Arianna Semeraro**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Disciplina Iva del mandato senza rappresentanza***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



#### **Domanda**

Un consorzio con attività esterna ha come attività principale l'acquisto di servizi di trasporto pubblico di persone e il ribaltamento dei relativi costi ai propri soci in base alla chiave fissata nel mandato senza rappresentanza conferito da parte di tutti i consorziati.

I soci sono le associazioni turistiche provinciali.

Il ribaltamento dei costi ai consorziati avviene in relazione al numero di pernottamenti nella zona geografica relativa ad una determinata associazione turistica.

Il servizio di trasporto pubblico viene finanziato da parte delle singole associazioni turistiche attraverso la tassa di soggiorno pagata dagli ospiti degli alberghi e versata da questi ultimi alla relativa associazione turistica.

Agli ospiti che alloggiano negli alberghi, a loro volta membri della singola associazione turistica, vengono distribuiti gratuitamente i biglietti che danno diritto all'utilizzo dei mezzi di trasporto pubblico durante il loro soggiorno. Questi biglietti sono denominati "*Total Pass*".

Oltre a questa attività principale il consorzio ha un'attività ulteriore e secondaria, che consiste nell'acquisto di servizi "*visita museale*" presso vari musei della Provincia.

Per il ribaltamento dei relativi costi ai propri consorziati viene conferito da parte di questi ultimi un ulteriore mandato senza rappresentanza al consorzio, separato e distinto rispetto al mandato per il trasporto pubblico.

Inoltre, questo ulteriore mandato viene conferito al consorzio soltanto da parte di quei consorziati che optano espressamente per la "*visita museale*" (in alternativa al "*Total Pass*"), che

oltre a dare diritto agli ospiti di utilizzare gratuitamente i mezzi pubblici, dà anche diritto agli ospiti alla visita gratuita dei musei.

La chiave per il ribaltamento dei costi relativi agli ingressi nei musei è fissata sempre in relazione al numero di pernottamenti nella zona geografica relativa ad una determinata associazione turistica.

Anche il servizio “*visita musei*” viene finanziato da parte delle singole associazioni turistiche attraverso la tassa di soggiorno pagata dagli ospiti degli alberghi e versata da questi ultimi alla relativa associazione turistica.

Agli ospiti che alloggiano negli alberghi aderenti a quelle associazioni turistiche che hanno optato per la “*visita musei*”, vengono distribuiti gratuitamente i biglietti che danno diritto alla visita dei musei oltre che all'utilizzo dei mezzi di trasporto pubblico durante il loro soggiorno.

Quindi, riepilogando, i due servizi (trasporto pubblico e ingresso musei) vengono acquistati da parte del consorzio da diversi fornitori e vengono ribaltati separatamente ai propri consorziati (associazioni turistiche) in base a due mandati distinti.

Le singole associazioni turistiche possono optare alternativamente per il “*Total Pass*” (solo trasporto pubblico) o per la “*visita musei*” (visita musei, oltre al trasporto pubblico), che vengono poi distribuiti agli alberghi aderenti alla singola associazione turistica, che a loro volta li distribuiscono gratuitamente ai propri ospiti.

Il mandato per il servizio di trasporto pubblico viene conferito da parte di tutti i consorziati, mentre il mandato per il servizio “*visita musei*” viene conferito soltanto da quelli associati che optano anche per questo ulteriore servizio.

Il ribaltamento dei costi ai consorziati per i due servizi avviene in modo distinto e separato.

Si chiede se il ribaltamento dei costi ai consorziati può avvenire con aliquota Iva del 10% per il servizio di trasporto pubblico (a tutti i consorziati) e esente Iva per il servizio “*visita musei*” (soltanto a quei consorziati che optano anche per questo ulteriore servizio), tenendo conto del fatto che il ribaltamento dei costi dei due servizi avviene in modo completamente separato con due diversi mandati e i biglietti vengono distribuiti gratuitamente agli ospiti da parte degli alberghi.

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



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### ***I chiarimenti delle Entrate sul credito per investimenti in beni strumentali nei modelli Redditi***

di Debora Reverberi



Fra le **risposte alle domande più frequenti relative alla compilazione dei modelli Redditi 2023** non potevano mancare **chiarimenti sulle modalità di esposizione nei dichiarativi del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali**, di cui all'[articolo 1, commi 185-196, L. 160/2019](#) (investimenti effettuati dal 1° gennaio 2020 al 15 novembre 2020) e di cui all'[articolo 1, commi 1051-1063, L. 178/2020](#) e ss.mm.ii. (investimenti effettuati dal 16 novembre 2020).

In data 5 giugno 2023 sono state pubblicate infatti due Faq:

- **Credito d'imposta beni strumentali 4.0 – Investimenti 2020;**
- **Credito d'imposta beni strumentali 4.0 – Compilazione rigo RU130.**

**Il primo quesito affrontato riguarda gli investimenti in beni 4.0 effettuati nel periodo d'imposta 2020 con interconnessione "tardiva" nel 2022 e il corretto modello redditi di esposizione (se Redditi 2021 o Redditi 2023):** la risposta dell'Agenzia delle entrate potrebbe essere applicata a tutti i casi in cui si verifichi un disallineamento temporale fra l'anno di effettuazione, momento che consente di definire la corretta disciplina in cui si incardina l'investimento, e l'anno di interconnessione, momento da cui decorre la fruizione del credito d'imposta.

**La risposta dell'Agenzia delle entrate è in linea con i criteri compilativi del quadro RU** in relazione al credito per investimenti: "Con riferimento alla fattispecie sopra esposta, **il credito maturato e l'ammontare degli investimenti realizzati nel 2020 per l'acquisto di beni strumentali** di cui all'[Allegato A](#) o [B](#) della Legge n. 232 del 2016 vanno indicati, eventualmente anche mediante presentazione di dichiarazione integrativa, nel modello Redditi 2021".

**L'investimento in un bene strumentale 4.0 e il relativo credito maturato devono essere indicati nel modello Redditi relativo al periodo d'imposta di effettuazione**, a nulla rilevando il fatto che il credito maturato non sia ancora utilizzabile in attesa dell'interconnessione.

**Questa regola generale di compilazione trova una deroga solo in caso di prenotazione dell'investimento:** l'investimento prenotato entro il 31 dicembre dell'anno x ed effettuato entro il termine previsto *ex lege* (per prenotazioni 2022 di beni materiali 4.0, ad esempio, il 30 novembre 2023) deve essere indicato nel modello Redditi relativo al medesimo periodo d'imposta x.

Dunque, l'impresa Alfa srl che abbia effettuato un **investimento in bene strumentale materiale 4.0 di euro 100.000 il 16 novembre 2020, interconnesso nel 2022**, avrebbe dovuto **indicare sia il credito maturato, pari a 50.000 euro (50% ai sensi del [comma 1056 dell'articolo 1, L. 178/2020](#)), sia l'investimento nel modello Redditi 2021 – periodo d'imposta 2020.**

In caso contrario dovrà procedere alla presentazione della **dichiarazione integrativa al modello Redditi 2021** come segue:



**REDDITI  
QUADRO RU**  
Crediti di imposta concessi a favore  
delle imprese

PERIODO D'IMPOSTA 2020

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--

<b>SEZIONE I</b>	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
<b>Crediti d'imposta</b>	<b>RU1</b>		<b>2L</b>	
(I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	<b>RU2</b>	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione		,00
	<b>RU3</b>	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)		,00
	<b>RU5</b>	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui <b>50.000</b> ,00 <sup>2</sup>		<b>50.000</b> ,00 <sup>3</sup>
	<b>RU6</b>	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24		,00
	<b>RU7</b>	Credito utilizzato ai fini		,00
	<b>RU8</b>	Credito d'imposta riversato		,00
	<b>RU9</b>	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)		,00
	<b>RU10</b>	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)		,00
	<b>RU11</b>	Credito d'imposta richiesto a rimborso		,00
	<b>RU12</b>	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)		<b>50.000</b> ,00
	<b>RU130</b>	Investimenti beni strumentali 2021		
		Investimenti c.1054		
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw
		1	2	3
		,00	,00	,00
		Investimenti c.1056	Investimenti c.1058	
		5	6	
		<b>100.000</b> ,00	,00	

Alfa srl non dovrà indicare l'investimento 2020, interconnesso nel 2021, nel modello Redditi 2023.

Il secondo quesito afferisce invece al caso di un investimento 4.0 prenotato entro il 31 dicembre 2021 ed effettuato entro il 31 dicembre 2022 e all'eventuale necessità di indicarlo, oltre che in Redditi 2022, anche nel modello Redditi 2023, rigo RU130.

La risposta dell'Agenzia conferma **l'obbligo di indicazione nel modello Redditi 2022:**

- **del credito d'imposta maturato al rigo RU5 colonne 2 e 3;**
- **dell'investimento al rigo RU140 colonne 4 o 5**, relativo agli investimenti effettuati successivamente alla chiusura del periodo d'imposta di riferimento ed entro il 31 dicembre 2022, prenotati entro il 31 dicembre 2021.

**È esclusa invece l'indicazione dell'investimento effettuato nel 2022, su prenotazione 2021, nel rigo RU130 del modello Redditi 2023:** *“nel rigo RU130 vanno indicati gli investimenti effettuati nel periodo d'imposta oggetto di tale dichiarazione (2022) diversi da quelli già esposti nel rigo RU140 del modello Redditi 2022. Il corrispondente credito d'imposta va indicato nella colonna 1 del rigo RU5 e poi riportato anche nella colonna 3 del medesimo rigo”.*

**L'esposizione sia nel modello Redditi 2022, sia nel Redditi 2023, comporterebbe la dichiarazione dei medesimi investimenti due volte con conseguente duplicazione del credito d'imposta.**

Dunque, l'impresa Alfa srl che abbia effettuato un **investimento in bene strumentale materiale 4.0 di euro 100.000 nel 2022, con prenotazione entro il 31 dicembre 2021**, avrebbe dovuto indicare (e in caso contrario procederà con la presentazione della **dichiarazione integrativa**) **sia il credito maturato, pari a 50.000 euro** (50% ai sensi del [comma 1056 dell'articolo 1, L. 178/2020](#)), **sia l'investimento nel modello Redditi 2022 – periodo d'imposta 2021** come segue:



**REDDITI  
QUADRO RU**  
Crediti di imposta concessi a favore  
delle imprese

PERIODO D'IMPOSTA 2021

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

<b>SEZIONE I</b>  <b>Crediti d'imposta</b>  (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	<b>RU1</b> Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito <b>1 2L</b>																	
	<b>RU2</b>	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione																		
	<b>RU3</b>	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)																		
	<b>RU5</b>	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui <sup>1</sup> <b>50.000,00</b> <sup>2</sup> <b>50.000,00</b> <sup>3</sup> <b>50.000,00</b> )																		
	<b>RU6</b>	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24																		
	<b>RU7</b>	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP											
	<b>RU8</b>	Credito d'imposta riversato																		
	<b>RU9</b>	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c. <sup>1</sup> <b>0,00</b> Art. 43-ter D.P.R. 602/73 <sup>2</sup> <b>0,00</b>																	
	<b>RU10</b>	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)																		
	<b>RU11</b>	Credito d'imposta richiesto a rimborso																		
	<b>RU12</b>	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni <sup>1</sup> <b>0,00</b> <sup>2</sup> <b>50.000,00</b>																	
	<b>RU140</b>	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta e fino al 31 dicembre 2022)	Investimenti c. 1054 Beni materiali <sup>1</sup> <b>0,00</b> Beni immateriali <sup>2</sup> <b>0,00</b> Strumenti tecnologici sw <sup>3</sup> <b>0,00</b> Investimenti c. 1056 <sup>4</sup> <b>100.000,00</b> Investimenti c. 1058 <sup>5</sup> <b>0,00</b>																	

Alfa srl non dovrà indicare l'investimento 2022, prenotato nel 2021, nel modello Redditi 2023.



## IVA

---

### ***Nozione di terreno edificabile e conseguenze fiscali***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî



In ambito tributario l'individuazione di un **terreno qualificabile come edificabile o agricolo** assume particolare rilievo in tutti i settori impositivi.

Il legislatore è intervenuto in passato con l'[articolo 36, comma 2, D.L. 223/2006](#), secondo cui un'area deve considerarsi utilizzabile a scopo **edificatorio** in base al piano regolatore adottato dal Comune, anche se non ancora approvato dalla Regione.

Si è quindi dato rilievo ad una **nozione di edificabilità "potenziale"** in quanto l'inclusione di un'area come edificabile in un piano regolatore solamente adottato dal Comune non consente al proprietario di costruire un immobile al di sopra di tale terreno.

È infatti necessario attendere la **successiva approvazione definitiva del piano regolatore** da parte della Regione ed i successivi piani attuativi finalizzati all'effettiva edificabilità.

Riprendendo le conseguenze che la nozione di terreno edificabile assume in ambito tributario, basti pensare a cosa accade in ambito Iva, il cui [articolo 2 D.P.R. 633/1972](#) esclude il **presupposto oggettivo** (con conseguente estraneità della cessione ai fini di tale tributo) solamente alle **cessioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria**.

Al contrario, tutto ciò che si qualifica come **edificabile** assume rilievo quale **cessione rilevante ai fini Iva**.

Per quanto riguarda l'Irpef, l'[articolo 67 Tuir](#) considera sempre **plusvalente** quale **reddito diverso** (a prescindere dal periodo di possesso e dal titolo di acquisto) la **cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria**, mentre per quelli agricoli la plusvalenza rileva solamente se tra l'acquisto e la cessione non sono intercorsi più di cinque anni, ed è in ogni caso esclusa se il terreno è stato acquisito per successione o donazione.

In ambito dottrinale, lo **Studio del Notariato n. 16-2018/T** è intervenuto in relazione al

concetto di **terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria**, distinguendolo dall'ipotesi di terreno agricolo.

Tale documento evidenzia che la citata norma del D.L. 223/2006 ha stabilito **due principi fondamentali**: in primo luogo un terreno è considerato **edificabile** ai fini fiscali anche quando lo strumento urbanistico non è efficace per mancanza dell'approvazione da parte della Regione (si tratta quindi di un'edificabilità potenziale). Ed inoltre un terreno può già considerarsi **edificabile anche in mancanza degli strumenti attuativi** (piani di lottizzazione, piani particolareggiati, ecc.), in assenza dei quali, come già detto, non è possibile concretamente procedere con la costruzione.

A conferma dell'indicazione normativa, la Suprema Corte a Sezioni Unite con la sentenza n. 25506 del 28.09.2018 ha confermato, sia pure criticamente, che **l'individuazione di un terreno edificabile deve avvenire in base alle indicazioni urbanistiche**.

Tuttavia, non sono mancate delle sentenze che hanno invece sposato una nozione di edificabilità di fatto (Cassazione n. 20137 del 16.11.2016, [n. 23026 dell'11.11.2016](#) e n. 564/2017) secondo cui un terreno può avere una vocazione edificatoria di fatto **anche al di fuori di una previsione programmatica**.

A tal fine assumono importanza alcuni **indici**, quali la vicinanza ad un centro abitato, lo sviluppo edilizio raggiunto dalle zone adiacenti, l'esistenza di servizi pubblici essenziali, ecc..

Il **Notariato** ritiene di **non aderire** a tale filone interpretativo in quanto **non conforme alle indicazioni fornite con il D.L. 223/2006 che ha voluto dare rilievo ad elementi di diritto** (almeno l'approvazione da parte del Comune) e non a quelli di fatto.

Infine, si segnala anche un altro orientamento della Cassazione (**sentenze n. 23845/2016, n. 7513/2016, n. 20950/2015 e n. 23316/2013**) secondo cui solamente i **terreni** in cui non è possibile costruire alcunché possono considerarsi non suscettibili di utilizzazione edificatoria, con la conseguenza che tutti gli altri devono invece considerarsi edificabili.

Secondo il citato Studio del **Notariato** anche queste **indicazioni non possono essere accettate** in quanto troppo assolute.

Il concetto di "suscettibile di utilizzazione edificatoria" deve essere individuato, in ambito fiscale, dalla **legislazione urbanistica, con la conseguenza che possono considerarsi edificabili quei terreni in cui è previsto un altro indice di edificabilità** ed una destinazione del terreno a divenire qualcos'altro (ad esempio un nuovo insediamento produttivo).

Al contrario, **non possono essere considerati edificabili** quei terreni in cui l'edificazione è consentita in maniera ridotta e tale da non realizzare una trasformazione del territorio che necessita di opere di urbanizzazione.

## IMU E TRIBUTI LOCALI

---

### ***Abitazione principale ai fini Imu: esenzione senza verifica dei familiari***

di **Fabio Garrini**



Dopo il dirompente intervento della **Corte Costituzionale alla fine dello scorso anno** (sentenza n. 209 del 13.10.2022) l'acconto Imu 2023 deve fare i conti con la **nuova definizione di abitazione principale**, che misura il beneficio al solo requisito anagrafico del contribuente, **senza necessità di tenere conto della dimora e/o della residenza del coniuge**.

#### **I requisiti**

L'esenzione concessa dal [comma 740](#) dell'articolo 1 L. 160/2019 al fabbricato destinato ad abitazione principale, ad eccezione dei fabbricati classificati nelle categorie catastali di lusso A/1, A/8 e A/9, richiede un **duplice requisito**:

- che l'immobile sia iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come **unica unità immobiliare**. Conseguentemente, il contribuente che deciderà di utilizzare come unica abitazione immobili che catastalmente sono separati, non potrà considerarli entrambi abitazione principale ma, al contrario, solo per uno potrà invocare le agevolazioni, mentre l'altro dovrà scontare l'imposta come un fabbricato qualsiasi (sul punto la [circolare 27/E/2016](#) ha affermato che nel caso di due unità immobiliari con diversa intestazione, è possibile annotare agli atti la fusione catastale, alla quale si ritiene di poter dare efficacia anche ai fini Imu);
- che tale fabbricato sia destinato a **dimora abituale** e sia anche la **residenza anagrafica** del contribuente. Si badi bene che non si tratta di due requisiti alternativi, in quanto il contribuente, oltre che abitare l'immobile, deve anche porre in esso la residenza anagrafica, con la conseguenza che qualora dimora e residenza siano divergenti, l'esenzione non sarebbe applicabile.

L'esenzione, come detto, spetta anche per le **pertinenze** dell'abitazione principale se classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo.

Qualora il contribuente possieda due immobili della stessa categoria catastale, la **circolare 3/DF/2012** permette al contribuente di scegliere quale considerare **pertinenza** (normalmente sarà quello con rendita maggiore).

I **fabbricati di lusso**, qualora destinati a abitazione principale, sono imponibili; ai sensi dei [commi 748 e 749](#) beneficiano dell'applicazione di una aliquota ridotta (che al massimo può essere pari allo 0,6%) scomputando da quanto dovuto una detrazione di euro 200.

### **I familiari del contribuente**

In relazione al secondo requisito già da subito venne posto un vincolo, che richiedeva la verifica del **requisito anagrafico** e di utilizzo non solo in capo al possessore dell'immobile (da intendersi come soggetto passivo tenuto al pagamento del tributo) ma anche ai **suoi familiari** (da intendere come coniuge del contribuente).

Su tale aspetto, a fronte di una prima interpretazione favorevole da parte del Mef, si è consolidata una posizione ben più rigorosa della Cassazione, a cui è seguito un tentativo di stabilizzazione da parte del **D.L. 146/2021**; come detto, i termini di questo dibattito sono stati risolti dalla Corte Costituzionale, che ha **eliminato nella norma** (lettera b del [comma 741](#) della L. 160/2019) **ogni riferimento ai familiari del contribuente**.

Pertanto, ciascun contribuente deve considerarsi libero di **scegliere il proprio domicilio e fissare la propria residenza anche in maniera divergente rispetto al coniuge**, concordando con questo il miglior modo per la gestione degli interessi affettivi ed economici della famiglia. Se tali interessi portano ad utilizzare due diverse abitazioni, entrambe potenzialmente possono essere esentate.

La Consulta ammette all'esenzione anche **due distinte abitazioni per un nucleo familiare**, se specifiche esigenze hanno condotto i suoi componenti a stabilire residenze e dimore abituali differenti (da rammentare che ciascun possessore, comunque, deve valutare la coincidenza della propria dimora e residenza nell'immobile).

Questo non significa che un nucleo familiare abbia di per sé diritto a fruire di una doppia esenzione, ma solo che la **verifica tra i coniugi risulta svincolata**: nella sentenza i giudici ci tengono a specificare che tale assetto non determina, in alcun modo, una situazione in cui le cosiddette "seconde case" delle coppie unite in matrimonio o in unione civile possano usufruire dell'esenzione. Al contrario, ove i coniugi abbiano la stessa dimora abituale,

l'esenzione spetta una sola volta.

La sentenza, infatti, elimina l'automatismo precedentemente previsto dalla norma e quindi **responsabilizza i comuni e le altre autorità preposte ad effettuare adeguati controlli** circa il requisito anagrafico dei possessori.

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Fatture false: l'assoluzione dell'emittente salva l'utilizzatore***

di Arianna Semeraro

**Non può essere condannato l'utilizzatore** di fatture asseritamente false se, per il medesimo fatto storico è già intervenuta una sentenza definitiva che assolve l'emittente delle stesse perché **"il fatto non sussiste"**.

Queste le conclusioni della Corte di Cassazione manifestate con la **sentenza n. 20673 del 16 maggio** mediante la quale accoglie il ricorso del legale rappresentante di una società, condannato per il reato di falsa fatturazione di cui **all'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#)**.

La norma penale, contenuta nell'articolo 2 del decreto, sanziona la condotta di colui che **utilizza fatture** o altri documenti probatori per dichiarare passività **inesistenti** all'interno della dichiarazione Iva o nella dichiarazione dei redditi al fine di ridurre fraudolentemente l'imponibile oggetto del prelievo fiscale.

Ne deriva che, **presupposto imprescindibile** per il reato di cui in oggetto, è dunque **l'emissione** da parte di un soggetto terzo di tali fatture false.

In particolare, i giudici di seconde cure avevano affermato la penale responsabilità dell'imputato, accusato di aver fatto uso di fatture relative ad operazioni inesistenti, ancorché **l'esistenza** di tali operazioni fosse stata **acclarata** in una precedente **sentenza di assoluzione divenuta definitiva** e riguardante l'emissione di dette fatture. Sentenza a sua volta acquisita nel processo in oggetto ai sensi dell'**[articolo 238-bis c.p.](#)**

A ciò si aggiunga che la **formula assolutoria** che aveva liberato l'emittente dalla propria presunta responsabilità penale – **"perché il fatto non sussiste"** – non lasciava spiraglio alcuno di poter giungere ad una **diversa valutazione giuridica** del medesimo fatto storico. Era stato infatti giudicato che, in base agli elementi di prova forniti in giudizio, le operazioni imponibili sottostanti fossero esistenti **sia in termini oggettivi che soggettivi**.

Tanto premesso, la decisione dei supremi giudici qui in commento è volta a far sì che ove un **precedente giudicato** sia intervenuto e abbia sancito l'esistenza oggettiva e soggettiva delle operazioni sottostanti le fatture oggetto di controllo, non sia possibile giungere ad un **giudicato contrastante** sul **medesimo fatto storico** il cui **presupposto giuridico risulti essere la contraria inesistenza** delle operazioni contestate.

Tale assunto è di fondamentale importanza stante la necessità di non contrastare il **principio di non contraddittorietà** che impone il divieto di accertare **due diverse verità** sul medesimo fatto storico.

Nel dettaglio, nell'annotata vicenda i giudici specificano come, fermo restando l'impossibilità di contraddire la già accertata verifica del medesimo fatto storico, è possibile per il giudice che giunge ad una diversa valutazione giuridica dei medesimi fatti, **giustificare specificatamente la conciliabilità del diverso esito**.

Affermano i giudici *“Va ribadito il principio. – così Sez. 3, n. 36907 del 15.10.2020, Cerbini, Rv. 280278 – 01 – per cui le risultanze di un precedente giudicato penale, acquisite ai sensi dell'articolo 238-bis c.p.p., e riguardanti **una pre-condizione del giudizio in corso**, impongono, al giudice che giunga a diverse conclusioni sulla base di una differente valutazione giuridica dei medesimi fatti, di **giustificare specificamente** la conciliabilità del diverso esito, **esclusa** restando, tuttavia, la **possibilità di contraddire** la già accertata verifica del medesimo fatto storico”*.

Ed ancora: *“Devono, in particolare, essere illustrate specificamente le **ragioni della conciliabilità** dei due diversi giudizi, in quanto le risultanze di un precedente giudicato penale, acquisite ai sensi dell'articolo 238-bis c.p.p. che riguardino una pre-condizione del giudizio in corso **non consentono** al giudice di giungere a **conclusioni inconciliabili con la sentenza irrevocabile**, allorquando l'inconciliabilità verta **sui fatti posti a fondamento delle decisioni** contrastanti e non sulle valutazioni giuridiche di essi”*.

Sarebbe interessante comprendere se tali condivisibili principi espressi dalla Corte riusciranno a trovare ingresso anche con riferimento al **parallelo procedimento tributario** che la contestazione di tali fattispecie origina, ancorché tuttora si assiste ad un inesorabile utilizzo del famoso **“principio del doppio binario”** che pare consentire quanto qui dalla Corte **ripudiato** e cioè giungere a due **esiti contrapposti** circa il medesimo fatto storico.

In tali simili circostanze, ove ad essere acclarata dal giudice penale è **l'esistenza oggettiva e soggettiva** delle operazioni fatturate, non si dovrebbero avere ancora **spazi di valutazione** in grado di sanzionare fiscalmente una fattispecie storica di cui un **giudice penale** ne ha affermato **l'assoluta inesistenza**.

Questo provocherebbe allo stesso modo una **contraddittorietà tra giudicati**, parimenti non accettabile nonostante espressione di **giurisdizioni differenti**.