



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 8 Novembre 2023

ACCERTAMENTO

La motivazione apparente della sentenza

di **Gianfranco Antico**

CASI OPERATIVI

Rivalutazione quote: momento di asseverazione della perizia e di versamento

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Ipotesi di perdita e applicazione della "flat tax incrementale"

di **Laura Mazzola**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La retrodatazione degli effetti contabili della fusione

di **Fabio Landuzzi**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La scissione scorporo tra scissione normale e conferimento

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

LA LENTE SULLA RIFORMA

Il (nuovo) Statuto dei diritti del contribuente fra intenti di riforma e prospettive future

di **Debora Mirarchi**

ACCERTAMENTO***La motivazione apparente della sentenza***di **Gianfranco Antico**

Circolari e Riviste

**ACCERTAMENTO
E CONTENZIOSO**

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%
Abbonati ora

**Premessa**

Il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre quando il giudice, in violazione di un obbligo di legge, costituzionalmente imposto, omette di illustrare l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, ossia di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione. È questo il principio di carattere generale diramato dai giudici di piazza Cavour nell'ordinanza n. 16958/2023, che ci consente di fare il punto su una questione che ciclicamente si presenta.

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. 16958/2023

L'ordinanza della Corte di Cassazione n.16958 del 14 giugno 2023 investe il ricorso presentato dall'Agenzia delle entrate, con il quale l'ente impositore censura la sentenza dei giudici di secondo grado, per violazione degli articoli 132, n. 4, c.p.c., e 118, disposizioni attuative c.p.c., in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c.. L'Agenzia delle entrate contesta, in particolare, l'apparenza della motivazione della sentenza resa dal giudice del rinvio, che si ridurrebbe ad affermazioni apodittiche e inesplicate, senza esaminare in alcun modo gli elementi peculiari della fattispecie.

Per gli Ermellini il motivo è fondato.

“Per costante giurisprudenza di questa Corte, il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre quando il giudice, in violazione di un obbligo di legge, costituzionalmente imposto (articolo 111, sesto comma, Cost.), ossia dell'articolo 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e (in materia di processo tributario) dell'articolo 36, comma 2, num. 4, d.lgs. n. 546 del 1992, omette di illustrare l'iter logico seguito per pervenire alla decisione assunta, ossia di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione”.

Pertanto, la sanzione di nullità colpisce non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione da un punto di vista grafico o quelle che presentano un *“contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili”* e che presentano *“una motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile”* (Cassazione SS.UU. n. 8053/2014), ma anche quelle che ne contengono una meramente apparente, perché dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la stessa non consente di *“comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l’iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato”*, non assolvendo in tal modo alla finalità di esternare un *“ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo”*, logico e consequenziale, *“a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi”* (Cassazione SS.UU. n. 22232/2016), non potendosi lasciare all’interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture.

Nel caso di specie, il giudice di rinvio aveva ricevuto, ai sensi dell’articolo 384, comma 2, c.p.c., i principi cui uniformarsi, con particolare riferimento al rigore con cui procedere all’esame delle prove, che dovevano essere appunto valutate al fine di decidere sulla domanda di risarcimento proposta dalla contribuente.

Al contrario la CTR si è sottratta a tali indicazioni, limitandosi a una vana *“condivisione”* della decisione della Corte, *“senza rendere in nessuna guisa comprensibile come e se abbia valutato, tra l’altro con il rigore che era stato oggetto di precisa indicazione da parte della Corte, le prove offerte, della cui natura e fonte non v’è la minima traccia, laddove il puntuale riscontro andava – vieppiù in sede di rinvio – specificamente indicato nella motivazione della pronuncia”*.

L’accoglimento dell’appello, dunque, non è sorretto dalla benché minima motivazione, se non dall’uso di alcune locuzioni (sufficientemente provato) e da riferimenti alla sentenza di cassazione con rinvio e a quella resa dalle Sezioni Unite, senza che ciò in minima misura consenta di rintracciare la *ratio* dell’accoglimento neppure attraverso ipotetiche congetture.

La motivazione *per relationem*

Nel processo tributario, la motivazione *per relationem* della sentenza è legittima, purché il giudice esprima, sia pur sinteticamente, il percorso argomentativo e sia individuabile, con precisione, l’oggetto del rinvio. Sono queste, sostanzialmente, le conclusioni cui è giunta la Corte di Cassazione nel corso di questi anni.

In via di principio, sulla falsariga di quanto previsto per la motivazione *per relationem* relativa all’accertamento^[1], motivare la sentenza *per relationem* è legittimo, purché sia individuabile con precisione l’oggetto del rinvio, non essendo comunque possibile un generico rinvio a *“precedenti pronunce”*, senza neanche l’indicazione degli estremi delle sentenze richiamate.

Sempre partendo da questo principio, la motivazione *per relationem* ad altre statuizioni è da considerarsi censurabile quando non sia possibile comprendere il procedimento logico seguito

dal giudice, per l'impossibilità di individuarne la *ratio decidendi*, atteso che la sentenza deve contenere l'esposizione – anche concisa – dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche, ai fini della decisione. Sembrerebbe, invece, ammissibile il rinvio nell'ipotesi in cui la decisione, pur avendo rinviato a un precedente del medesimo organo giudicante, abbia esplicitato la *ratio decidendi*, con specifico riferimento alla fattispecie esaminata.

Già da tempo la dottrina^[2] ha sostenuto che nell'ipotesi in cui la sentenza d'appello, nel confermare la decisione di I grado, si limiti a rinviare ai motivi contenuti in quest'ultima, il giudice possa utilizzare argomentazioni esposte dal giudice di prime cure, ma senza limitarsi a un loro generico richiamo: *“L'organo di secondo grado, infatti, deve rendere note le ragioni che si trovino a fondamento della sua pronuncia in relazione ai motivi d'impugnazione proposti. In applicazione di questo principio, la giurisprudenza ammette la motivazione per relationem quando dall'interpretazione della sentenza si evinca che il giudice d'appello non si sia limitato a far proprie le argomentazioni contenute nella sentenza di primo grado, ma abbia anche confutato le censure proposte con i motivi di gravame, senza limitarsi ad un generico rinvio alla comparsa di risposta dell'appellato”*.

Dalla motivazione per relationem alla motivazione apparente

In via di principio la decisione non incorre nel vizio di carenza, inesistenza o apparenza di motivazione, se attraverso il rinvio al contenuto della sentenza del primo giudizio, il giudice chiarisca – anche sinteticamente – i motivi per i quali intende condividere le conclusioni della sentenza gravata, garantendo l'esposizione di un *iter* logico giuridico sufficientemente argomentato, anche per il tramite dell'integrazione delle 2 decisioni.

Risponde, infatti, a un orientamento consolidato in giurisprudenza di legittimità *“che la motivazione per relationem della sentenza pronunciata in sede di gravame è legittima purché il giudice di appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima sia pur sinteticamente le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, in modo che il percorso argomentativo desumibile attraverso la parte motiva delle due sentenze risulti appagante e corretto; sicché deve essere cassata la sentenza d'appello quando la laconicità della motivazione adottata, formulata in termini di mera adesione, non consenta in alcun modo di ritenere che alla affermazione di condivisione del giudizio di primo grado il giudice di appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di impugnazione (v. Cass., 14/2/2003, n. 2196, e, da ultimo, Cass., 11/6/2008, n. 15483)”*.

Sulla questione annotiamo una serie di pronunciamenti:

- con la sentenza n. 18231/2016 la Corte di Cassazione, dopo aver premesso che si è in presenza di una motivazione apparente *“quando il giudice di merito omette di indicare, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indica tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo*

*sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento", ha rilevato che nel caso di specie la sentenza impugnata si espone inconfutabilmente alla rilevata manchevolezza processuale, atteso che l'obbligo costituzionale della motivazione non è soddisfatto ove non si estrinsechi in un apprezzamento critico delle ragioni di ciascuna delle parti, "mediante mera adesione acritica all'atto d'impugnazione, senza indicazione né della tesi in esso sostenuta, né delle ragioni di condivisione". Invero, limitandosi a constatare che le deduzioni difensive dell'appellante "sono le stesse con le quali aveva sostenuto l'avviso di accertamento" e condividendo "le concise argomentazioni giuridiche" fatte proprie dai giudici di prime cure, senza provvedere al minimo esame delle prime e senza riprodurre il contenuto delle seconde, in tal modo astenendosi da ogni vaglio critico delle une e delle altre, "la CTR ha mostrato di ignorare il doveroso compito motivazionale sotteso all'ufficio decisionale assunto nella specie, assolvendo il relativo obbligo solo in modo apparente". Né, ricorrono i presupposti per riconoscere che la CTR abbia legittimamente motivato la propria decisione *per relationem*, poiché "la motivazione *per relationem* della sentenza pronunciata in sede di gravame, è legittima a condizione che il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, in modo che il percorso argomentativo desumibile attraverso la parte motiva delle due sentenze risulti appagante e corretto (11138/11; 18625/10; 15843/08)";*

- con la sentenza n. 20849/2020, la Corte di Cassazione ha affermato che, secondo il precedente insegnamento della massima giurisprudenza di legittimità, "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture" (Cassazione n. 1756/2006, n. 16736/2007, SS.UU. 22232/2016 e n. 9105/2017, secondo cui ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento);
- con la sentenza n. 27178/2021, i giudici di piazza Cavour hanno sostenuto che "Se la motivazione resa dai secondi giudici sulle questioni preliminari è idonea a superare il tetto del c.d. minimo costituzionale (cfr., Sez. U, 07/04/2014, n. 8053; Sez. 6-5, 07/04/2017, n. 9105; Sez. 1, 30/06/2020, n. 13248), essendo in tale parte indicate, seppur succintamente, le ragioni per le quali i secondi giudici hanno ritenuto che l'avviso di accertamento oggetto di impugnazione fosse adeguatamente motivato e che non fossero applicabili retroattivamente i nuovi coefficienti per la determinazione del reddito sintetico di cui al d.l. 31/05/2010 n. 78, viceversa, la motivazione di rigetto nel merito dell'appello rientra agevolmente nello stigma delle sentenze nulle, in quanto la CTR ha del tutto omissso di indicare gli elementi da cui ha desunto il proprio convincimento, di procedere alla disamina

logica e giuridica degli elementi circostanziali posti dall'Ufficio a fondamento della pretesa nonché di quelli contrari adottati dalla del contribuente rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento". Né giova il rinvio, per relationem, alla "completezza argomentativa" della sentenza di prime cure e alle valutazioni fatte dall'ufficio sulla documentazione probatoria offerta dal contribuente in sede precontenziosa, "rinvio che, anzi, aumenta l'inconsistenza motivazionale, essendo principio pacifico che il vizio di omessa o apparente motivazione ricorre anche nel caso in cui il giudice di appello pur manifestando la sua condivisione alla decisione di prime cure, abbia poi mancato di illustrare – neppure sinteticamente – le ragioni per cui ha inteso disattendere tutti i motivi di gravame (cfr. Sez. 1, 18/06/2018, n. 16057; Sez. L, 25/10/2018, n. 27112; Sez. 1, 19/06/2019, n. 16504); egualmente, la mera adesione acritica all'atto di accertamento impugnato, senza indicazione, né della tesi in esso sostenuta, né delle ragioni di condivisione, è affetta da nullità";

- con l'ordinanza n. 5927/2023 la Corte di Cassazione ha ritenuto di essere in presenza di una motivazione apparente allorché la motivazione addotta è talmente laconica che non è dato comprendere il ragionamento logico seguito dalla CTR nel rigettare l'eccezione svolta dal patrono erariale. Né il collegio ha indicato quali documenti sono stati offerti a titolo di prova contraria dal contribuente né ha argomentato sull'accertata provenienza dei versamenti contestati.

Brevi conclusioni

Come è noto, le SS.UU. della Corte di Cassazione, nella sentenza n. 8053/2014, hanno chiarito che la riformulazione dell'articolo 360, n. 5), c.p.c. disposta con l'articolo 54, D.L. 83/2012, convertito con modificazioni in L.n.134/2012, secondo cui è deducibile esclusivamente *"l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti"*, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'articolo 12 disposizioni preliminari al codice civile come riduzione al minimo costituzionale del sindacato sulla motivazione in sede di giudizio di legittimità, per cui l'anomalia motivazionale denunciabile in sede di legittimità è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante e attiene all'esistenza della motivazione in sé, come risulta dal testo della sentenza e prescindendo dal confronto con le risultanze processuali, e si esaurisce, con esclusione di alcuna rilevanza del difetto di *"sufficienza"*, nella *"mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico"*, nella *"motivazione apparente"*, nel *"contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili"*, nella *"motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile"*.

La mancanza di motivazione come motivo di nullità della sentenza ricorre, pertanto, anche nel caso di apparenza della motivazione che sussiste *"allorquando il giudice di merito ometta di indicare nella sentenza gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo in tale modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento. In tale ipotesi la motivazione della sentenza è apparente perché non controllabile nel suo iter logico, disancorata da precisi riferimenti al quadro*

probatorio e astrattamente idonea ad essere applicata ad un numero indefinibile di fattispecie” (cfr. Cassazione, ordinanza n. 7852/2020).

Pertanto, osservano le SS.UU. nella citata pronuncia n. 8053/2014, a “*seguito della riforma del 2012 scompare il controllo sulla motivazione con riferimento al parametro della sufficienza, ma resta il controllo sull’esistenza (sotto il profilo dell’assoluta omissione o della mera apparenza) e sulla coerenza (sotto il profilo della irriducibile contraddittorietà e dell’illogicità manifesta) della motivazione, ossia con riferimento a quei parametri che determinano la conversione del vizio di motivazione in vizio di violazione di legge, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata*”.

In altre parole, “*poiché la sentenza, sotto il profilo della motivazione, si sostanzia nella giustificazione delle conclusioni, oggetto del controllo in sede di legittimità è la plausibilità del percorso che lega la verosimiglianza delle premesse alla probabilità delle conseguenze. L’implausibilità delle conclusioni può risolversi tanto nell’apparenza della motivazione, quanto nell’omesso esame di un fatto che interrompa l’argomentazione e spezzi il nesso tra verosimiglianza delle premesse e probabilità delle conseguenze e assuma, quindi, nel sillogismo, carattere di decisività: l’omesso esame è il “tassello mancante” alla plausibilità delle conclusioni rispetto alle premesse date nel quadro del sillogismo giudiziario*”, senza che ciò significhi che possa darsi ingresso, in alcun modo, a una surrettizia revisione del giudizio di merito.

Principi ancora recepiti di recente dalla Corte di Cassazione nell’ordinanza n. 22580/2023^[3], che proprio richiamando il pronunciamento reso a SS.UU. ha confermato che il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre quando il giudice, omette di illustrare l’*iter* logico seguito per pervenire alla decisione assunta, ossia di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione, in tal modo consentendo di verificare se abbia effettivamente giudicato *iuxta alligata et probata*. La sanzione di nullità colpisce, pertanto, non solo le sentenze che siano del tutto prive di motivazione o quelle che presentano un “*contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili*” e presentano “*una motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile*”, ma anche quelle che contengono una motivazione meramente apparente, perché dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, la motivazione non consente di “*comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l’iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato*”, non assolvendo in tal modo alla finalità di esternare un “*ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo*”, logico e consequenziale, “*a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi*” (Cassazione SS.UU., sentenza n. 22232/2016), essendo al di sotto della soglia del “*minimo costituzionale*” richiesto dall’articolo 111, comma 6, Costituzione.

E ulteriormente ribaditi con la sentenza n. 24199/2023, secondo cui l’inosservanza dell’obbligo di motivazione integra violazione della legge processuale solo quando si traduca in mancanza della motivazione stessa, e “*cioè nei casi di radicale carenza di essa o del suo estrinsecarsi in argomentazioni non idonee a rivelare la ratio decidendi (cosiddetta motivazione apparente) o fra loro logicamente inconciliabili o comunque perplesse ed obiettivamente*



incomprensibili, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali". Infatti, la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "*error in procedendo*", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, così da lasciare a terzi il compito di interpretarla.

SCHEMA DI SINTESI

Il vizio di motivazione meramente apparente della sentenza ricorre quando il giudice, in violazione di un obbligo di legge, costituzionalmente imposto, omette di illustrare l'*iter* logico seguito per pervenire alla decisione assunta, ossia di chiarire su quali prove ha fondato il proprio convincimento e sulla base di quali argomentazioni è pervenuto alla propria determinazione. È questo il principio di carattere generale diramato dai giudici di piazza Cavour nell'ordinanza n. 16958/2023, che ci consente di fare il punto su una questione che ciclicamente si presenta.

Nel processo tributario, la motivazione *per relationem* della sentenza è legittima, purché il giudice esprima, sia pur sinteticamente, il percorso argomentativo e sia individuabile, con precisione, l'oggetto del rinvio. Sono queste, sostanzialmente, le conclusioni cui è giunta la Corte di Cassazione nel corso di questi anni.

In via di principio la decisione non incorre nel vizio di carenza, inesistenza o apparenza di motivazione, se attraverso il rinvio al contenuto della sentenza del primo giudizio, il giudice chiarisca - anche sinteticamente - i motivi per i quali intende condividere le conclusioni della sentenza gravata, garantendo l'esposizione di un *iter* logico giuridico sufficientemente argomentato, anche per il tramite dell'integrazione delle 2 decisioni.

La motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "*error in procedendo*", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni oggettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, così da lasciare a terzi il compito di interpretarla.

[1] In materia di accertamento, sia la giurisprudenza sia la dottrina sono ormai concordi nel ritenere che la funzione di informazione della motivazione venga rispettata anche nel caso di motivazione *per relationem*, quando questa rinvia a un precedente pvc, se tale atto è in possesso del contribuente ed è idoneo a illustrare le ragioni della rettifica, in quanto descrive

chiaramente tutti i passaggi logici che conducono all'accertamento e consente, pertanto, "l'esercizio del sindacato di legittimità".

[2] V. Mannini, "Sentenza della Corte di Cassazione, Sez. tributaria, n. 7937 del 26 aprile 2004: processo tributario e sentenze motivate per relationem", in *Il fisco*, n. 23/2004, pag. 3532.

[3] Nel caso di specie, la CTR ha accolto l'appello dell'ufficio limitandosi ad affermare apoditticamente che "valutati tutti gli atti processuali si ritiene che la CTP di Ancona, con la sentenza impugnata, non abbia correttamente valutato l'inattendibilità della contabilità e la legittimità dell'accertamento induttivo operato dall'Ufficio", senza disvelare né le ragioni della ritenuta erroneità della valutazione da parte della CTP della infondatezza della pretesa tributaria né le ragioni poste dalla stessa CTR a fondamento della asserita legittimità dell'accertamento induttivo dell'ufficio.

Si segnala che l'articolo è tratto da " [Accertamento e contenzioso](#) ".

CASI OPERATIVI

Rivalutazione quote: momento di asseverazione della perizia e di versamentodi **Euroconference Centro Studi Tributari**

I soci di Alfa Srl intendono cedere a terzi le proprie quote, cessione che determinerà il sorgere di una plusvalenza significativa, da dichiararsi nel proprio modello dichiarativo.

Premesso ciò, i soci intendono avvalersi della c.d. “*rivalutazione delle partecipazioni*” prevista dalla Legge di bilancio 2023, incaricando un soggetto abilitato alla predisposizione della perizia asseverata.

Si chiede:

- se la predisposizione della perizia e la sua asseverazione possono essere successivi all’atto notarile di cessione delle partecipazioni, comunque entro il termine perentorio del 15 novembre 2023;
- se il versamento dell’imposta sostitutiva, al fine del perfezionamento della rivalutazione delle quote, e quindi della possibilità di utilizzo dell’importo rivalutato in sostituzione del costo storico, deve essere eseguito prima dell’atto notarile di cessione delle quote oppure se anche questo adempimento può essere eseguito comunque entro il termine perentorio del 15 novembre 2023.

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

**FiscoPratico**

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Ipotesi di perdita e applicazione della “flat tax incrementale”

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Reddito di lavoro autonomo: focus operativi e novità della Legge Delega

Scopri di più

L'[articolo 1, commi da 55 a 57, L. 197/2022](#), ha introdotto, limitatamente all'anno di imposta 2023, un **regime agevolato opzionale**, anche detto “**tassa piatta incrementale**” o “**flat tax incrementale**”.

Tale “flat tax incrementale” deve essere applicata su una **base imponibile** pari alla **differenza tra il reddito di impresa** (o di lavoro autonomo), **determinato nell'anno 2023**, e il **reddito di impresa** (o di lavoro autonomo) **di importo più elevato dichiarato negli anni dal 2020 al 2022**, successivamente abbattuta **del 5 %**.

Nell'ipotesi di **reddito negativo**, come affermato dall'Agenzia delle entrate, “*ai fini della determinazione dell'incremento di reddito da assoggettare alla “flat tax incrementale”, **la perdita è da ritenersi irrilevante**. La determinazione della quota di reddito incrementale, difatti, ha la finalità di stabilire quanta parte del reddito 2023 è soggetta alla tassa piatta incrementale e, per differenza, a tassazione ordinaria*” (circolare n. 18/E/2023).

Si ipotizzi, ad esempio, che un contribuente esercente attività di impresa abbia conseguito i seguenti redditi:

- 40.000 euro nel periodo di imposta 2023;
- 20.000 euro nel periodo di imposta 2022;
- – 10.000 euro nel periodo di imposta 2021 (perdita fiscale);
- 10.000 euro nel periodo di imposta 2020.

Come affermato dall'Amministrazione finanziaria, nel caso di **reddito negativo**, ai fini della determinazione dell'incremento di reddito da assoggettare alla “tassa piatta incrementale”, **la perdita è da ritenersi irrilevante**.

Ai fini del calcolo, quindi, occorre **non prendere in considerazione la perdita fiscale** conseguita nel periodo di imposta **2021**.

Ai fini del calcolo della base imponibile occorre sottrarre, dal reddito del periodo di imposta

2023 (40.000 euro), il reddito più elevato dichiarato nel **triennio di monitoraggio** (20.000 euro), il quale deve essere decurtato della franchigia del 5 % sul reddito più elevato (1.000 euro).

Pertanto, l'imposta è pari a 2.850 euro che è stata calcolata applicando l'aliquota del 15% sulla base imponibile di 19.000 euro = euro 40.000 (reddito 2023) – euro 20.000 (reddito più elevato del triennio) – 5% di euro 20.000 (franchigia sul reddito più elevato).

Potrebbe accadere che il contribuente, nel triennio dal 2020 al 2022, sia **sempre stato in perdita**; in tale ipotesi il **parametro di confronto**, rispetto al reddito del 2023, è **negativo** e, di conseguenza, come chiarito dall'Agenzia delle entrate, ***“il reddito soggetto alla tassa piatta incrementale è tutto quello dell'anno 2023 (non di più), sempre nei limiti di 40.000 euro (analogamente a quanto risulterebbe nel caso in cui il parametro di confronto fosse pari a zero)”***.

Si ipotizzi, ad esempio, che un contribuente, esercente attività di lavoro autonomo, abbia conseguito i seguenti redditi:

- 15.000 euro nel periodo di imposta 2023;
- – 5.000 euro nel periodo di imposta 2022 (perdita fiscale);
- – 10.000 euro nel periodo di imposta 2021 (perdita fiscale);
- – 15.000 euro nel periodo di imposta 2020 (perdita fiscale).

Il reddito più elevato del triennio precedente è pari a – 5.000 euro; pertanto, il **parametro di confronto è negativo**.

In tale ipotesi, il contribuente deve assoggettare a “flat tax incrementale” **tutto il reddito relativo al periodo di imposta 2023**, ossia 15.000 euro.

Pertanto, l'imposta è pari a 2.250 euro, calcolata applicando l'aliquota del 15 % su 15.000 euro.

Infine, si evidenzia che, nel caso di un **parametro di confronto negativo**, la “tassa piatta incrementale” **non può essere applicata**.

Vale a dire che se, ad esempio, il contribuente, esercente attività di impresa, ha conseguito i **seguenti redditi**:

- 15.000 euro nel periodo di imposta 2023;
- 20.000 euro nel periodo di imposta 2022;
- – 10.000 euro nel periodo di imposta 2021 (perdita fiscale);
- – 15.000 euro nel periodo di imposta 2020 (perdita fiscale).

il parametro di confronto è pari a 20.000 euro e supera il reddito relativo al periodo di imposta 2023; pertanto **non è configurabile un valore incrementale da assoggettare a “flat tax”**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La retrodatazione degli effetti contabili della fusione

di **Fabio Landuzzi**

Seminario di specializzazione

Casi pratici di scissione

Scopri di più

La possibilità di disporre la **retrodatazione degli effetti contabili e fiscali della fusione** è di frequente utilizzata nella prassi professionale per ragioni di **semplificazione** nella gestione degli adempimenti amministrativi e fiscali, ai fini delle imposte sul reddito, connessi all'efficacia dell'operazione. Questa è una facoltà ammessa dal n. 6) dell'[articolo 2501-ter, cod. civ.](#), il quale dispone che è il **progetto di fusione** a determinare *“la data a decorrere dalla quale le operazioni delle società partecipanti alla fusione sono imputate al bilancio della società che risulta dalla fusione o di quella incorporante”*; questa data, ai sensi dell'[articolo 2504-bis, comma 3, cod. civ.](#), può essere anche anteriore a quella degli **effetti c.d. civilistici della fusione**, la quale di norma corrisponde con **l'ultima delle iscrizioni dell'atto di fusione** nel registro delle imprese salvo che, nel caso della fusione per incorporazione, sia determinata nell'atto di fusione **una data successiva** (facoltà sovente utilizzata per evidenti ragioni di semplificazione nella gestione di numerosi adempimenti connessi all'operazione).

Sul **lato fiscale** delle imposte sul reddito, il riferimento va all'[articolo 172, comma 9, Tuir](#), ai sensi del quale la retrodatazione degli effetti della fusione può arrivare **sino alla data “in cui si è chiuso l'ultimo esercizio di ciascuna delle società fuse o incorporate o a quella, se più prossima, in cui si è chiuso l'ultimo esercizio della società incorporante”**.

Dal **punto di vista contabile**, l'Oic 4 realizza, inoltre, un **collegamento diretto fra gli effetti contabili e fiscali** della fusione: la data sino alla quale possono essere retrodatati gli effetti contabili **“non può essere anteriore a quella di chiusura del precedente esercizio dell'incorporante”**, una data limite che l'Oic 4 trae dalla norma fiscale.

Il tema della retrodatazione degli effetti contabili e fiscali è stato, come noto, oggetto di una interessante **Massima del Consiglio Notarile di Milano, la n. 192** pubblicata nel 2020.

Nella Massima sono stati affrontati i **limiti posti dalla disciplina civilistica** alla retrodatazione degli effetti contabili della fusione (e della scissione), **in modo combinato** rispetto alle disposizioni sopra menzionate e vigenti sul fronte delle imposte sul reddito.

La questione posta nella Massima in commento viene tradotta con un semplice, ma chiaro

esempio. Ci si domanda se sia **possibile retrodatare al 1° gennaio dell'anno X gli effetti contabili** di una fusione:

- che ha **effetti civilistici al 31 marzo dell'anno X+1**;
- dove tutte le società partecipanti **chiudono l'esercizio al 31 dicembre**;
- in cui **nessuna società al 31 marzo dell'anno X+1 ha già approvato il bilancio** dell'esercizio chiuso al **31 dicembre dell'anno X**.

Si parte dal constatare che non vi sono norme che **sul piano civilistico** espressamente pongono **limiti alla retrodatazione degli effetti contabili** della fusione, sicché l'assenza di limiti espliciti nell'ordinamento farebbe propendere per consentire la retrodatazione **anche oltre l'esercizio in corso**; in altri termini, anche in caso di **retrodatazione c.d. "ultra esercizio"**, come è quella esemplificata, le operazioni delle società fuse o incorporate sarebbero **incluse nel bilancio della società risultante dalla fusione o incorporante**, senza che ciò produca alcuna alterazione artificiosa.

Nel caso della **fusione propria** – c.d. fusione per unione – la **retrodatazione degli effetti contabili**, oltre il primo giorno dell'esercizio in corso, sarebbe inoltre visto come un **fenomeno naturale** qualora l'esercizio delle società "estinte" sia stato già chiuso alla data di efficacia civilistica della fusione stessa, e **non sia ancora stato approvato il relativo bilancio**.

Secondo la Massima, la retrodatazione degli effetti contabili incontra, quindi, **un limite**: le operazioni compiute **tra la data di decorrenza degli effetti contabili** (es. 1° gennaio anno X) e la **data di efficacia civilistica della fusione** (es. 31 marzo anno X+1) possono essere **recepiti nel bilancio della società** risultante dalla fusione o della **incorporante solo se già non lo siano state nel bilancio delle società fuse o incorporate**.

In altre parole, **non sarebbe possibile retrodatare gli effetti contabili** della fusione **oltre il primo giorno dell'esercizio in corso** alla data di efficacia civilistica di fusione, solo qualora **anche solo uno dei bilanci** delle società partecipanti fosse **già stato approvato**, oppure fosse **scaduto il relativo termine** di approvazione. Secondo la Massima in commento, questo sarebbe **il limite temporale invalicabile**: il decorso della **scadenza del termine legale di approvazione del bilancio**, perché altrimenti la retrodatazione produrrebbe **effetti distorsivi** nella rappresentazione contabile di fatti di gestione riferibili a entità legali diverse e peraltro anche assai risalenti nel tempo.

La Massima afferma, perciò, che la **retrodatazione degli effetti contabili** della fusione incontra il solo **limite dell'avvenuta approvazione**, ovvero della **scadenza dei termini** per l'approvazione, del **bilancio** (anche di una sola delle società partecipanti) **dell'esercizio nel quale si vuol far ricadere la data di decorrenza degli effetti contabili**, così che sarebbe possibile retrodatare gli effetti contabili della fusione anche a **una data che ricada in un esercizio già chiuso**, purché non sia ancora stato approvato il relativo bilancio o non siano scaduti i termini per la relativa approvazione.



Sarebbe allora interessante che, proprio nell'ambito della corrente **riforma della disciplina fiscale** di alcune **operazioni straordinarie**, prendendo spunto anche dal contenuto della Massima in commento, si intervenisse per rendere più **sistematico ed omogeneo** il quadro normativo e regolamentare della **retrodatazione degli effetti contabili e fiscali** della fusione, considerata la sua utilità pratico professionale.

OPERAZIONI STRAORDINARIE***La scissione scorporo tra scissione normale e conferimento***di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Limitazioni di responsabilità e tutela del patrimonio

Scopri di più

Un tema interessante da indagare sul nuovo istituto della “**scissione scorporo**” è rappresentato dagli **elementi in comune** con l’operazione di **conferimento**, ma occorre evidenziare anche gli elementi che separano i due istituti giuridici.

Tra gli **elementi in comune** spicca certamente la conseguenza che si genera in capo al soggetto dante causa del trasferimento di un bene (o di un compendio aziendale), cioè il fatto che la **partecipazione** rappresentativa di quel bene viene iscritta direttamente nell’attivo dello stesso soggetto dante causa e **non viene attribuita ai soci** (come diversamente accade nella scissione ordinaria). Ciò comporta una sostanziale **invarianza del patrimonio netto** del dante causa che semplicemente sostituisce **beni di primo grado** (bene o compendio aziendale) con **beni di secondo grado** (partecipazioni), eccezion fatta per l’ipotesi di **scissione scorporo negativa**, con la quale la società scissa **vede incrementato il proprio patrimonio netto**, in virtù del valore contabile negativo del compendio trasferito che, però, si rivela positivo se **valorizzato al valore corrente**. Questo aspetto è presente anche nel conferimento, nel senso che la partecipazione nella conferitaria viene **iscritta nell’attivo della conferente**, mentre per quanto riguarda il patrimonio netto della conferente è vero anche che gli **incrementi di valore sono certamente più frequenti**. Ciò dipende dal fatto che il conferimento, se eseguito tra parti indipendenti, è una **operazione realizzativa**, e quindi è **lecito far emergere plusvalori** che, una volta che siano iscritti tramite la partecipazione, comportano **incrementi patrimoniali nel dante causa**. Diverso il caso del conferimento tra soggetti non indipendenti che, configurandosi come operazione di mera riorganizzazione aziendale, non permette l’iscrizione di plusvalenze, mantenendo quindi **inalterato il patrimonio netto**.

Tra gli elementi che separano le due operazioni societarie vi è senza dubbio la **tematica della perizia**. Poniamo che una Srl esegua un **conferimento di ramo di azienda** verso una neocostituita Srl conferitaria, ebbene, in tale situazione, **non sarà possibile omettere la perizia di stima**, poiché richiesta specificatamente dall’[articolo 2465, comma 1. cod. civ.](#) L’obbligo di redigere la perizia di stima non viene meno nemmeno nel caso in cui il **conferimento avvenga con invarianza dei dati contabili**, quindi in continuità dei valori: la circostanza che il valore del bene era già determinato nel patrimonio della società conferente **non sarà**, pertanto, **sufficiente ad evitare l’adempimento della perizia**, stante la chiara indicazione della norma

sopra citata.

Nella “scissione scorporo”, invece, **non si ha tale adempimento** e ciò non solo nella ipotesi in cui, tramite consenso unanime dei soci, venga omessa la relazione degli esperti, ma più in generale va messo in evidenza che la scissione si presenta come **una operazione non realizzativa**, bensì di successione universale nella quale l’effettività del valore dei beni trasferiti è già certificata dalla sua esistenza nella società dante causa. Fanno eccezione a tale assunto le ipotesi di **scissione scorporo nella quale la scissa è società di persone**, mentre la beneficiaria è una società di capitali: in questa situazione, infatti, l’effettività del patrimonio trasferito va attestata necessariamente proprio in ragione della diversa tipologia societaria tra scissa e beneficiaria (in questo senso si veda il passaggio nello Studio 1/23 del Notariato, par. 4). Altresì fa eccezione anche il caso della **scissione scorporo negativa**, poiché in tale situazione il patrimonio trasferito assume un valore diverso e **maggiore rispetto al dato che era presente nella società scissa** (Consiglio Notarile di Milano massima n. 72/2005)

Altro elemento che separa i due istituti è rappresentato dalla **opposizione dei creditori** di cui all’articolo 2503 cod. civ. In linea più generale, si può osservare che se il conferimento di un bene (o di una azienda) è un atto rientrante nella gestione della società, quindi una decisione che viene assunta in sede di organo di governance, la “scissione scorporo”, benché semplificata, è comunque una scissione e, come tale, soggetta ad una **procedura certamente più articolata**, nella quale devono intervenire i soci e soprattutto hanno diritto di parola anche i creditori.

Il tema è certamente rilevante specie laddove sia necessario **velocizzare i tempi della conclusione dell’operazione**, poiché il necessario vaglio dei creditori costituirà un ritardo imprescindibile rispetto alla cronologia dei passaggi del conferimento di azienda. Tanto più se si considera che è discussa in dottrina e giurisprudenza la possibilità di abbreviare da 60 a 30 giorni il tempo concesso ai creditori per esprimere opposizione al progetto di scissione. Questa discussione, in verità, riguarda la **scissione in senso lato** (e non solo la “scissione scorporo”) e poggia sulla *vexata quaestio* del significato da attribuire al fatto che l’articolo 2506 ter cod. civ. non citi, tra le norme applicabili alla scissione, l’articolo 2505 quater cod. civ., in forza del quale se all’operazione di fusione partecipano solo Srl i termini (tra gli altri) per l’opposizione dei creditori sono ridotti alla metà.

Tale mancato richiamo secondo alcuni (Tribunale di Novara 8.9.2020) significa che la **riduzione dei termini prevista in taluni casi nelle fusioni non è applicabile nelle scissioni**, mentre secondo altri (Notariato Triveneto L.A.8 e Tribunale di Vicenza 15.6.2007) **sarebbe solo un mancato coordinamento normativo**, a cui non può essere dato significato sostanziale.

Passando al rapporto tra scorporo e scissione ordinaria, un elemento che separa i due istituti giuridici (oltre ai tre requisiti essenziali dello scorporo e cioè che la società beneficiaria debba essere di nuova costituzione, che la azioni vengono attribuite alla scissa e non ai soci di quest’ultima, che la scissa continua l’attività) è il tema del **diritto di recesso del socio**. Con una modifica all’articolo 2506 ter cod. civ., infatti, si esclude che nella **scissione scorporo il socio**

possa esercitare il diritto di recesso, diritto che, invece, è esplicitamente previsto nel caso di **scissione ordinaria** laddove il progetto determini una **assegnazione delle partecipazioni ai soci in modo non proporzionale**. È possibile, infatti, che in esecuzione di una scissione ordinaria, i soci a maggioranza decidano di non rispettare il criterio di proporzionalità nella attribuzione delle quote delle società interessate alla scissione, riconoscendo al socio dissenziente il diritto di recesso dal rapporto societario. Questo diritto è invece **esplicitamente escluso nella scissione scorporo** in ragione del fatto che nessun socio vede modificata la propria partecipazione societaria, atteso che lo **scorporo mantiene inalterata la compagine della società scissa**. Questione più sottile (segnalata dal citato Studio del Notariato) è capire se il **diritto di recesso**, giustamente escluso in ragione della “stabilità” della partecipazione al socio, può riemergere in linea generale, laddove **per effetto della scissione la scissa cambi il proprio oggetto sociale**. Pensiamo alla ipotesi frequente dello spin off immobiliare con il quale, poniamo, **la scissa da società operativa diviene una società immobiliare** che detiene una partecipazione totalitaria nella beneficiaria operativa: è indiscutibile che i soci della scissa hanno “subito” un cambiamento di oggetto sociale che, a norma dell'[articolo 2473 cod. civ.](#), **legittimerebbe il recesso**. Se l'esercizio di tale diritto sia vietato comunque dal nuovo disposto dell'[articolo 2506 ter cod. civ.](#) è questione che **solo la giurisprudenza in futuro potrà dirimere**.

LA LENTE SULLA RIFORMA

Il (nuovo) Statuto dei diritti del contribuente fra intenti di riforma e prospettive future

di **Debora Mirarchi**

Master di specializzazione

Diritto Tributario Base

Scopri di più

A poco più di venti anni dall'entrata in vigore dello **Statuto dei diritti del contribuente**, nella seduta dello scorso 23 ottobre 2023, l'attuale Esecutivo, su proposta del Ministro dell'Economia e delle finanze Giancarlo Giorgetti e in attuazione della Legge delega fiscale, ha approvato lo schema del prossimo Decreto Legislativo per la tanto invocata **riforma alla L. 212/2000**.

Applicazione generalizzata del contraddittorio preventivo, netta semplificazione della procedura di presentazione degli interpelli, nonché rafforzamento del principio di irretroattività delle norme tributarie sono i **principali "correttivi"** sui quali il Consiglio dei ministri ha ottenuto il primo via libera.

Nelle intenzioni del Governo l'obiettivo è essenzialmente "ripensare" il rapporto fra Fisco e contribuente, incentivando il dialogo in una ottica di effettiva parità e collaborazione, al fine di salvaguardare esigenze, sino a oggi ritenute (a torto) diametralmente opposte di tutela del contribuente e di contrasto all'evasione fiscale.

In tale direzione, si segnala la tanto attesa previsione alla attivazione del **contraddittorio endoprocedimentale**, in **termini di obbligatorietà**.

Un tema da sempre controverso in ragione di una ondivaga giurisprudenza e di un quadro normativo sul punto frammentario.

Se l'orientamento unionale è sempre apparso fermo nel sancire l'esistenza di un generale principio volto a garantire la **partecipazione del contribuente alla formazione dell'atto tributario**, diversamente orientata si è mostrata la giurisprudenza nazionale meno "pronta" a prevedere misure atte a garantire una effettiva partecipazione del contribuente al procedimento amministrativo di applicazione del tributo, perché più "protettiva" degli interessi erariali di gettito e spesa pubblica.

In tale contesto, i giudici nazionali in più occasioni hanno affermato che il *discrimen* fra

obbligatorietà e non del contraddittorio endoprocedimentale fosse rappresentato dalla **natura del tributo controverso: per i tributi armonizzati** (dazi, accise e Iva all'importazione) **il contraddittorio è da ritenersi obbligatorio**, a **differenza dei tributi "domestici"**, per i quali non sussiste alcun obbligo alla preventiva instaurazione di un confronto.

Tale incertezza applicativa **dovrebbe essere superata dalla riforma**, la cui bozza, a oggi circolante, prevede espressamente la previsione di una generale e obbligatoria instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, **indipendentemente dalla natura e tipologia del tributo**, delineandone altresì la procedura, i requisiti e i termini.

Fra le altre misure volte a tutelare il contribuente, si annovera anche la previsione di un **più chiaro onere motivazionale dell'atto impositivo**, spesso non rispondente al dettato normativo, in taluni casi avallato dalla giurisprudenza, la quale, in più occasioni e per specifici ambiti di materia, si è espressa in favore di un più **"leggero" obbligo di esplicitazione delle ragioni** erariali da parte dell'Amministrazione.

Il Decreto stabilisce che i provvedimenti del Fisco devono **essere motivati "a pena di annullabilità"**, con l'indicazione **specifica dei presupposti di fatto**, dei mezzi di prova, oltre che delle **ragioni giuridiche su cui si fonda la pretesa**.

Tale **obbligo motivazionale** può essere **assolto anche mediante la tecnica della motivazione per relationem** ad altro provvedimento, a condizione che siano rispettate le esigenze di tutela e difesa del contribuente.

Più stringente anche **l'obbligo di motivazione degli atti della riscossione**, i quali devono recare i criteri di calcolo degli interessi la data di decorrenza e i tassi applicati.

Altra importante modifica riguarda l'efficacia temporale delle norme e, specificamente, **la previsione di irretroattività del diritto tributario sopravvenuto**.

La scelta del Legislatore delegato di confermare l'efficacia *pro futuro* della norma tributaria, già prevista dall'[articolo 3, L. 212/2000](#) (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), discende dalla necessità di **riaffermare il principio di irretroattività** la cui operatività è stata sovente messa in discussione da orientamenti della giurisprudenza nazionale **in ragione della natura periodica di taluni tributi** o dell'Amministrazione che, in sede contenziosa, spesso sostiene la retroattività di nuove presunzioni legali.

Per effetto della riforma, qualsivoglia modifica alla legge fiscale in materia di tributi *"dovuti, determinati o liquidati periodicamente"* avrà effetto **a partire dal periodo di imposta successivo** rispetto a quello in cui è entrata in vigore.

Medesime conclusioni in ordine alla efficacia temporale sono affermate dallo **schema di riforma**, con riferimento alle **presunzioni di tipo legale**, per le quali è chiaramente esclusa l'applicazione in via retroattiva.

Di non poco conto sono le diverse previsioni, contenute nello schema di riforma, volte a delimitare più marcatamente il **perimetro del potere impositivo**.

In tale senso, si colloca l'introduzione del principio del *ne bis in idem* di matrice penalistica anche in ambito tributario, che consente all'Amministrazione di **esercitare l'azione accertativa una sola volta per ciascun periodo d'imposta**.

Strettamente connessa a tale limitazione del potere impositivo è l'introduzione di un **divieto espresso che impone all'amministrazione finanziaria di divulgare**, nell'esercizio dell'azione amministrativa, **i dati dei contribuenti acquisiti anche attraverso la consultazione di altre banche dati**.

Da ultimo, si amplia la **finestra temporale fino a dieci anni dell'obbligo conservativo**, posto a carico del contribuente, delle scritture contabili e, in generale, **della documentazione tributaria**.

Decorso tale termine, è preclusa l'utilizzabilità di tale documentazione da parte dell'Amministrazione.

Le aspettative di riforma, trasfuse nello schema del prossimo Decreto Legislativo, delineano un nuovo **rapporto fra Fisco e contribuente** nel segno di una rinnovata partecipazione di questi, in sede di formazione della pretesa tributaria.

Ciò nondimeno, l'effettiva portata innovativa della riforma dipenderà molto dal coraggio che il Governo dimostrerà di avere nel **tenere fede al proprio intento** di attuare quella "rivoluzione" dell'ordinamento tributario da tempo attesa e invocata da più parti, ma che sta prendendo forma solo di recente per **rispettare gli impegni assunti con Bruxelles** dal nostro Paese in sede di Piano nazionale di ripresa e resilienza.