



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 20 Marzo 2024

RISCOSSIONE

Senza “vantaggio personale” niente sanzioni amministrative per violazioni tributarie al commercialista della società o dell’ente con personalità giuridica

di **Angelo Ginex**

CASI OPERATIVI

Credito da integrativa Irap: utilizzo dal 1° gennaio dell’anno successivo, previa indicazione del quadro RX del modello Redditi

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Comunicazione degli interventi condominiali prorogata al 4 aprile

di **Alessandro Bonuzzi**

LA LENTE SULLA RIFORMA

Adesione al pvc: dubbi sull’istituto e confronto con il ravvedimento operoso

di **Angelo Ginex**

ENTI NON COMMERCIALI

Il gruppo di autoconsumo collettivo: veste su misura per le grandi imprese e i centri commerciali

di **Silvio Rivetti**

BILANCIO

Agevolazioni per l’acquisto dei terreni da parte dei giovani agricoltori

di **Luigi Scappini**



RISCOSSIONE

Senza “vantaggio personale” niente sanzioni amministrative per violazioni tributarie al commercialista della società o dell’ente con personalità giuridica

di **Angelo Ginex**

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



Responsabilità amministrativa per violazioni tributarie

Nel caso di una o più violazioni tributarie, generalmente l'Amministrazione finanziaria irroga le relative sanzioni amministrative nei confronti sia della società o dell'ente dotato di personalità giuridica, sia della persona fisica, indipendentemente dalla sussistenza o meno di un rapporto organico delle medesima con la prima (quindi, anche nei confronti del consulente esterno).

Il sistema di riferimento delineato dal D.Lgs. 472/1997 prevede che l'irrogazione delle sanzioni amministrative per violazioni tributarie avvenga sulla base della condizione soggettiva del trasgressore. È sancito infatti il principio di personalizzazione della sanzione, secondo cui è punibile direttamente la persona fisica che abbia commesso o concorso a commettere la violazione. E ciò anche nel caso di società o ente dotato di personalità giuridica, la cui responsabilità solidale si affianca a quella della persona fisica autrice della violazione che abbia agito nell'interesse della prima.

Questo impianto normativo è stato rafforzato dalle previsioni introdotte in occasione della riforma del sistema sanzionatorio penale-tributario (e nello specifico con l'articolo 19, D.Lgs. 74/2000), il quale ancora oggi sancisce, da un lato, il principio di specialità della sanzione penale rispetto a quella amministrativa quando le relative norme abbiano a oggetto uno stesso fatto e, dall'altro, la permanenza, in ogni caso, della responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, D.Lgs. 472/1997 che non siano persone fisiche concorrenti nel reato, e quindi dei soggetti dotati di personalità giuridica.

Successivamente, però, tale assetto è stato innovato mediante l'introduzione dell'articolo 7, D.L. 269/2003^[1] il quale ha sancito il principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative per violazioni tributarie, secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti dotati di personalità giuridica sono

esclusivamente a carico della persona giuridica.

Con l'introduzione del citato articolo 7, D.L. 269/2003, quindi, si è posta la *vexata quaestio* se la suddetta disciplina, nell'innovare le regole dettate dal D.Lgs. 472/1997, e in particolare dall'articolo 11, il quale prima della novella stabiliva l'obbligo solidale del pagamento della sanzione tra l'ente, la società o l'associazione, nel cui interesse l'autore della violazione aveva agito, e l'autore medesimo, avesse definitivamente escluso l'esigibilità della sanzione dalla persona fisica, identificando nella compagine sociale l'unico soggetto passivo, quando dotato di personalità giuridica.

Sul tema è più volte intervenuta la Corte di Cassazione, la quale sembra aver risolto la questione in maniera pressoché univoca, così come da ultimo ribadito nella più recente ordinanza n. 26057/2023, che sarà oggetto di analisi nel presente contributo ma solo dopo aver passato in rassegna la giurisprudenza di legittimità formatasi in materia.

Precedenti giurisprudenziali sulla deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione tributaria

La soluzione della prospettata *vexata quaestio* non è risultata affatto scontata alla giurisprudenza di legittimità poiché, al di là del chiaro tenore letterale delle sopra richiamate disposizioni normative, il comma 3 dell'articolo 7, D.L. 269/2003 stabilisce che: "*nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili*".

Con una delle prime pronunce rinvenute sul tema^[2], la Corte di Cassazione ha affermato che la riforma operata dal D.L. 269/2003 ha posto in via esclusiva a carico di società o di enti con personalità giuridica, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale, prevedendo espressamente all'articolo 7, comma 3, D.L. 269/2003 che alle situazioni previste dalla norma non sono più applicabili le regole specifiche per le sanzioni tributarie previste dal D.Lgs. 472/1997, e in particolare non è più applicabile la responsabilità solidale a carico dell'amministratore (anche di fatto) di cui all'articolo 11, D.Lgs. 472/1997. In tale contesto, poi, si è ulteriormente precisato che il principio secondo cui le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando sia gestita da un amministratore di fatto, non opera nell'ipotesi di società artificiosamente costituita poiché in tal caso la persona giuridica è una mera *fictio* creata nell'interesse della persona fisica, esclusiva beneficiaria delle violazioni, sicché non vi è alcuna differenza fra trasgressore e contribuente^[3].

Successivamente la Corte di Cassazione ha compiuto un ulteriore passo in avanti affermando che in tema di violazioni tributarie, ai sensi dell'articolo 7, D.L. 269/2003, le sanzioni amministrative gravano esclusivamente sulla persona giuridica titolare del rapporto tributario, con esclusione della responsabilità a titolo di concorso delle persone fisiche,

indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, mentre sono sanzionabili, ai sensi dell'articolo 9, D.Lgs. 472/1997, anche i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica^[4]. Tuttavia, al riguardo, si è altresì precisato che^[5]:

“In tema di violazioni tributarie, la deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione di cui all'articolo 2, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, prevista in caso di riferibilità della sanzione alla persona giuridica ex articolo 7, comma 1, del d.l. n. 269 del 2003 (convertito con modificazioni dalla l.n. 326 del 2003), si applica soltanto quando la persona fisica che ha realizzato la violazione abbia agito nell'interesse ed a vantaggio della persona giuridica, effettiva beneficiaria della condotta, ma non anche quando abbia operato nel proprio esclusivo interesse, poiché, in tal caso, viene meno la “ratio” che giustifica l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 7”.

Sulla scorta di quest'ultima pronuncia, facendo specifico riferimento al possibile concorso del consulente esterno, si ritiene di poter già sostenere che questi non risponde per le violazioni tributarie della società o dell'ente avente personalità giuridica e per le sanzioni che ne derivano, salvo che l'Amministrazione finanziaria dimostri che la condotta del professionista fosse finalizzata a ottenere “*vantaggi personali*”.

A conferma di quanto evidenziato, si rinviene la più recente ordinanza n. 26057/2023, nella quale la Corte di Cassazione si è occupata di una fattispecie in cui le sanzioni irrogate al consulente esterno (*id est*, il commercialista della società oggetto, prima, di verifica fiscale e, poi, di accertamento) traevano origine dalla contabilizzazione di fatture relative a operazioni inesistenti.

In particolare, il suddetto professionista era considerato l'ideatore della frode fiscale, avendo svolto un ruolo di primo piano nella realizzazione del progetto fraudolento, finalizzato a ridurre l'imponibile della società dallo stesso assistita.

Nel caso di specie la Suprema Corte, dopo aver richiamato i suindicati pronunciamenti, ha ribadito che:

“In materia di violazioni tributarie, la deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione di cui all'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. 472 del 1997, prevista in caso di riferibilità della sanzione alla persona giuridica ex articolo 7, comma 1, del D.L. 269 del 2003, si applica soltanto quando la persona fisica che ha realizzato la violazione abbia agito nell'interesse e a vantaggio della persona giuridica, effettiva beneficiaria della condotta, ma non anche quando abbia operato nel proprio esclusivo interesse, poiché, in tal caso, viene meno la ratio che giustifica l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 7.

Sulla scorta di ciò, quindi, la Cassazione è giunta alla conclusione che tale principio involge con evidenza qualunque concorrente, compreso il commercialista di una società dotata di personalità giuridica, oltre che i soggetti che nella società possano aver esercitato un ruolo,

formale o di fatto, come gli amministratori.

Tuttavia, constatato che il giudice di appello non ha tenuto conto di tale principio, mancando qualsiasi argomentazione diretta a evidenziare l'interesse proprio, il "*vantaggio personale*" che con la condotta censurata il commercialista avrebbe perseguito, la Suprema Corte ha concluso che non sussistessero i presupposti per indirizzare anche a quest'ultimo le sanzioni amministrative.

In definitiva, deve ritenersi illegittima l'irrogazione delle sanzioni amministrative al consulente esterno di una Srl con la sola prova del ruolo di primo piano da questi svolto, in concorso con i soci, nel progetto fraudolento; piuttosto, all'Amministrazione finanziaria spetta la prova dell'interesse proprio, ovvero del "*vantaggio personale*", del consulente esterno nell'operazione fraudolenta.

Riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative per violazioni tributarie

Come si è avuto modo di osservare, la giurisprudenza di legittimità formatasi in tema di responsabilità amministrativa per violazioni tributarie della persona giuridica, è univoca nel ritenere che, ai sensi dell'articolo 7, D.L. 269/2003, le sanzioni amministrative sono riferibili, e quindi applicabili, esclusivamente alla società o all'ente dotato di personalità giuridica.

Nello specifico, la Corte di Cassazione esclude il concorso sanzionabile del terzo (*id est*, del consulente esterno) nella violazione tributaria della persona giuridica ritenendo che la rubrica della norma, da un lato, e il tenore letterale della disposizione, dall'altro, siano manifestazioni inequivocabili della volontà legislativa di porre le sanzioni amministrative esclusivamente a carico della persona giuridica titolare del rapporto fiscale, senza che assuma rilevanza alcuna la qualità in cui abbia agito la persona fisica autrice della violazione tributaria.

Inoltre, sempre secondo l'orientamento giurisprudenziale sopra riportato, la clausola di compatibilità di cui all'articolo 7, comma 3, D.L. 269/2003, determina l'inapplicabilità dell'articolo 9, D.Lgs. 472/1997 sul concorso di soggetti terzi nella medesima violazione tributaria, indipendentemente dalla sussistenza o meno di una relazione organica con la stessa persona giuridica.

Tuttavia, la deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione tributaria di cui al citato articolo 7, D.L. 269/2003, trova applicazione esclusivamente nella ipotesi in cui la persona fisica che ha realizzato la violazione, abbia agito nell'interesse e a vantaggio della persona giuridica, e non anche quando abbia operato nel proprio esclusivo interesse.

Quindi è questa la chiave di volta dell'intero sistema di responsabilità amministrativa per

violazioni tributarie del commercialista di società o ente dotato di personalità giuridica.

Ogni qualvolta non vi sia prova (da parte dell'Amministrazione finanziaria) che il commercialista abbia perseguito un interesse proprio, ovvero un "*vantaggio personale*", con la condotta tenuta (anche se idonea a configurare una fattispecie penalmente rilevante), sarà illegittima l'irrogazione a suo carico delle relative sanzioni amministrative.

Conseguentemente le sanzioni amministrative per violazioni tributarie saranno riferibili esclusivamente alla persona giuridica.

Osservazioni conclusive

L'approdo ermeneutico cui è giunta la Corte di Cassazione, seppur condivisibile da talune angolazioni, non sembra tenere conto dei profili di incostituzionalità evidenziati dalla dottrina.

In prima battuta si osserva che la deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione tributaria, non appare per nulla coerente con la funzione deterrente, intimidatoria e afflittiva che il Legislatore del 1997, almeno in via di enunciazione, ha voluto fortemente attribuire al sistema sanzionatorio amministrativo.

Sotto altro profilo, poi, l'esenzione dalla responsabilità amministrativa per la persona fisica autrice della violazione tributaria, se apprezzabile tutte le volte in cui il suo agire si sia concretato in un esclusivo interesse o vantaggio della persona giuridica, potrebbe finire per legittimare le condotte più artificiose, anche se poste in essere in assoluta libertà e con consapevolezza^[6].

Ma il vero *punctum dolens* della ricostruzione operata dalla Suprema Corte concerne i dubbi di incostituzionalità per violazione dell'articolo 3, Costituzione che essa inevitabilmente pone.

La più attenta dottrina, infatti, ravvisa un'ingiustificata disparità di trattamento tra i dipendenti o gli amministratori di società o enti dotati di personalità giuridica e i dipendenti o i rappresentanti di imprenditori individuali o società di persone^[7]. Altrimenti detto, la deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione tributaria, sancita dall'articolo 7, D.L. 269/2003, se, da un lato, potrebbe risultare condivisibile in relazione alla responsabilità degli amministratori, dall'altro, ove riferita ai dipendenti, sembrerebbe lesiva del principio di uguaglianza di cui all'articolo 3, Costituzione, non potendosi ravvisare in capo a questi ultimi una responsabilità diversa a seconda della natura del datore di lavoro^[8].

In definitiva, l'operatività limitata della deroga al principio della responsabilità personale dell'autore della violazione tributaria esclusivamente al caso della persona giuridica, non appare del tutto legittima sotto il profilo costituzionale.

Si ritiene poi che alle sanzioni amministrative per violazioni tributarie alla persona giuridica trovino applicazione i principi generali del sistema sanzionatorio (ad esempio, quelli sanciti in tema di colpevolezza, cause di non punibilità e criteri di determinazione della sanzione di cui agli articoli 5, 6 e 7, D.Lgs. 472/1997). Altrimenti detto, pur nella riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie, con riferimento alla condotta materiale dell'autore della violazione, va verificata in capo a quest'ultimo la sussistenza di tutti quegli elementi, quali l'imputabilità, la colpevolezza e la contestuale assenza di errori scusabili, che sono alla base di qualsiasi attività di accertamento in ordine alla commissione di illeciti tributari^[9].

Infatti, solo la lettura in negativo del rinvio operato dall'articolo 7, comma 3, D.L. 269/2003 rende l'interpretazione giurisprudenziale sopra disaminata coerente con la disciplina della responsabilità delle persone giuridiche per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato di cui al D.Lgs. 231/2001, al cui interno hanno poi trovato inserimento, tra i c.d. reati presupposto, anche i delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000.

Da ultimo, il combinato disposto del citato articolo 7, D.L. 269/2003 con il D.Lgs. 231/2001 consente di coniugare alla perfezione la responsabilità amministrativa e penale della società o dell'ente con personalità giuridica, legittimando anche la condivisione di limitazioni di responsabilità della medesima.

^[1] L'articolo 7, D.L. 269/2003 stabilisce che: *"1. Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica. 2. Le disposizioni del comma 1 si applicano alle violazioni non ancora contestate o per le quali la sanzione non sia stata irrogata alla data di entrata in vigore del presente decreto. 3. Nei casi di cui al presente articolo le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si applicano in quanto compatibili"*.

^[2] Cfr. Cassazione n. 4775/2016.

^[3] Cfr. Cassazione n. 10975/2019. Negli stessi termini si sono espresse molteplici pronunce concernenti l'ipotesi di società *"cartiera"*, in quanto anche tale società è una mera *fictio*, utilizzata quale schermo per sottrarsi alle conseguenze degli illeciti tributari commessi a personale vantaggio dell'amministratore di fatto, con la conseguenza che viene meno la *ratio* che giustifica l'applicazione del citato articolo 7, D.L. 269/2003, diretto a sanzionare la sola società con personalità giuridica, per cui deve essere ripristinata la regola generale secondo cui la sanzione amministrativa pecuniaria colpisce la persona fisica autrice dell'illecito (cfr. Cassazione n. 29038/2021, n. 36003/2021 e n. 23231/2022).

^[4] Cfr. Cassazione n. 9448/2020, n. 9449/2020, n. 9450/2020 e n. 9451/2020; in senso conforme, cfr. Cassazione n. 14364/2022.

[5] Cfr. Cassazione n. 25757/2020.

[6] Sul punto, cfr. F. Gallo, *“L’impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie”*, in *Rassegna tributaria*, 2005, pag. 11. L’Autore, *de iure condendo*, ha proposto di coniugare i principi di personalità e di colpevolezza con l’obiettivo di colpire l’effettivo beneficiario economico dell’illecito, *“corresponsabilizzando, a titolo proprio, l’autore materiale in quei casi in cui il suo comportamento si presenta particolarmente commendevole sotto il profilo dell’antigiuridicità”* e assumendo *“direttamente come obbligato al pagamento della sanzione il soggetto contribuente che ha tratto l’effettivo beneficio dalla violazione”*. Cfr. L.R. Corrado, *“Responsabilità della persona giuridica per le violazioni tributarie: riflessi amministrativi e penali”*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 3/2023, pag. 244, secondo la quale *“se gli autori della violazione fossero sempre esenti dalle sanzioni, essi potrebbero liberamente e consapevolmente escogitare le più artificiose ingegnerie economico-finanziarie, senza subire alcuna conseguenza negativa”*.

[7] Cfr. F. Batistoni Ferrara, *“Dubbi d’incostituzionalità sull’applicabilità delle sanzioni all’ente o al legale rappresentante”*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2007, pag. 75, secondo cui *“L’esistenza o non di personalità giuridica nelle due categorie di soggetti non si riverbera sull’imputabilità della violazione. Se si guarda alla realtà dei fatti, nessuna ragionevole differenza è possibile ravvisare nelle condizioni in cui versa, per esempio, il socio amministratore di una collettiva e l’amministratore di una società a responsabilità limitata. La creazione di un doppio regime, l’uno ispirato alla responsabilità personale, di stampo parapenalistico, concepita in funzione dell’irrogazione di una sanzione di carattere punitivo e l’altro ad un criterio di riferibilità oggettiva della violazione alla società o all’ente sembrano perciò concretizzare una disarmonia rilevante del sistema e comunque un’ingiustificata disparità di trattamento di situazioni eguali”*.

[8] Cfr. L.R. Corrado, *op. cit.*, pag. 244; Nello stesso senso, M. Basilavecchia, *“Passi indietro nelle sanzioni amministrative”*, in *Corriere Tributaria*, 2003, pag. 3783, il quale parla di un *“arretramento inopportuno del sistema sanzionatorio”*.

[9] Cfr. [nota n. 1949 del 13 luglio 2005](#).

Si segnala che l’articolo è tratto da [“Accertamento e contenzioso”](#).

CASI OPERATIVI

Credito da integrativa Irap: utilizzo dal 1° gennaio dell'anno successivo, previa indicazione del quadro RX del modello Redditi
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >



Mario Rossi svolge la propria attività di elettricista in forma individuale.

Nel corso del 2022 è stata presentata una dichiarazione integrativa Irap per l'anno d'imposta 2019, con lo scopo di inserire le deduzioni spettanti per il costo del lavoro, originariamente dimenticate; da tale integrazione scaturisce un maggior credito a favore di Mario Rossi pari a 1.000 euro.

Come è possibile utilizzare in compensazione detto credito, posto che le imprese individuali non presentano più la dichiarazione Irap?

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

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI***Comunicazione degli interventi condominiali prorogata al 4 aprile***di **Alessandro Bonuzzi**

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta

Scopri di più

Il termine entro il quale gli **amministratori di condominio** sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati delle spese sostenute nel **2023** degli interventi edili o di riqualificazione energetica che hanno riguardato le **parti comuni condominiali**, è stato **posticipato dal 16.3.2024 al 4.4.2024**, ad opera del **provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 53174/2024.

Ai fini dell'elaborazione del modello 730/2024 e Redditi 2024 **precompilato**, infatti, l'articolo 2 D.M. 1.12.2016 ha previsto l'obbligo di **trasmissione all'Agenzia delle entrate**, da parte degli amministratori di condominio, delle spese sostenute dal condominio **con indicazione delle quote di spesa imputate ai singoli condòmini**.

Possono essere oggetto di comunicazione, anche i dati relativi allo **sconto in fattura** o **cessione del credito** corrispondente alla detrazione spettante a ciascun condòmino. In particolare, dalla prossima comunicazione, in presenza di opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito:

- se **tutti i condòmini hanno optato**, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per la cessione del credito o per lo sconto sul corrispettivo dovuto, l'amministratore di condominio è **esonero** dalla trasmissione dei dati riferiti a tutti gli interventi effettuati nell'anno precedente sulle parti comuni;
- se anche per un **solo intervento**, almeno **uno dei condòmini** ha optato per la **detrazione d'imposta**, l'amministratore di condominio è tenuto alla **trasmissione** dei dati riferiti a tutti gli interventi effettuati nell'anno precedente sulle parti comuni, compresi quelli **per i quali è stata esercitata da tutti i condòmini l'opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura**.

Con particolare riguardo al **condominio minimo**, ossia al condominio con fino a 8 condòmini, non obbligato quindi alla nomina dell'amministratore ai sensi dell'[articolo 1129 cod. civ.](#), laddove sia stato comunque nominato un **amministratore**, quest'ultimo è tenuto ad assolvere l'**obbligo di invio dei dati in esame sulla base delle regole ordinarie appena ricordate**.

Se, invece, i condòmini del condominio minimo **non hanno provveduto a nominare un amministratore**, sulla base di una **faq** dell'Agenzia delle entrate del **23.3.2022**, i condòmini non sarebbero tenuti alla trasmissione dei dati ***“ad eccezione del caso in cui uno dei soggetti a cui è stata attribuita la spesa abbia effettuato la cessione del credito”***; ***“in quest'ultimo caso il condòmino incaricato (del condominio minimo) dovrà comunicare tutti i dati riguardanti i detti interventi eseguiti sulle parti comuni del condominio compilando anche le sezioni relative al credito ceduto”***. In altri termini, a detta dell'Amministrazione finanziaria, i condòmini di un **condominio minimo senza amministratore non sono tenuti alla trasmissione dei dati riferiti agli interventi edilizi effettuati sulle parti comuni dell'edificio**, salvo nel caso in cui uno dei soggetti a cui è stata attribuita la spesa abbia effettuato la **cessione del credito** (oppure, ragionevolmente, anche se ciò non è esplicitato nella **faq**, abbia fruito dello **sconto in fattura**). In quest'ultima ipotesi, il condòmino incaricato sarebbe tenuto a **comunicare tutti i dati relativi alle spese riguardanti il condominio minimo**, con compilazione anche delle **sezioni relative al credito ceduto**.

Tuttavia, alla luce del provvedimento del 21.2.2024, tale linea interpretativa sposata dall'Agenzia delle entrate, già di per sé **non condivisibile** siccome rappresentativa di una richiesta esuberante rispetto alle ridotte dimensioni di un condominio minimo, **dovrebbe ritenersi superata**.

Ora, infatti, perfino l'amministratore di condominio è **esonero** dall'invio della comunicazione dei dati nel caso in cui per tutti gli interventi effettuati sulle parti comuni **tutti i condòmini** abbiano optato, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per la **cessione del credito** o per lo **sconto sul corrispettivo** dovuto.

Sarebbe **paradossale** imporre l'adempimento a un soggetto, il condòmino, non amministratore di professione, laddove **uno dei soggetti a cui è stata attribuita la spesa abbia optato per la cessione del credito** o per lo sconto in fattura.

Ciò è ancor più vero nelle ipotesi, tutt'altro che rare, in cui **tutti i condòmini del condominio minimo hanno effettuato per sé gli adempimenti necessari per fruire dell'agevolazione** (intestazione delle fatture, pagamento delle fatture, opzione di cessione del credito/sconto in fattura), senza la nomina di un “condòmino incaricato”. In tal caso, infatti, tutte le informazioni sono **già a disposizione** dell'Agenzia delle entrate.

All'atto pratico, infine, è bene evidenziare che **l'omessa trasmissione dei dati in esame non determina la perdita del diritto all'agevolazione**.

LA LENTE SULLA RIFORMA

Adesione al pvc: dubbi sull'istituto e confronto con il ravvedimento operoso

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto legislativo di riforma delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario

Scopri di più

Il **D.Lgs. 13/2024**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 43 del 21.2.2024, dando attuazione alla Legge delega per la riforma fiscale (**L. 111/2023**), ha introdotto rilevanti **modifiche** in tema di **partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento**.

Tra le tante **novità** introdotte si segnala la reintroduzione dell'**adesione al processo verbale di constatazione** (pvc) redatto ai sensi dell'[articolo 4, L. 4/1929](#).

Nello specifico, l'[articolo 1, comma 1, lett. d\), D.Lgs. 13/2024](#) ha previsto (mediante l'inserimento del nuovo [articolo 5-quater, D.Lgs. 218/1997](#)) la possibilità per il contribuente di prestare **adesione** alle risultanze del **processo verbale di constatazione** in due diverse modalità:

- **senza condizioni;**
- ovvero **condizionandola alla rimozione di "errori manifesti"** (si tratta, ad esempio, di eventuali errori di calcolo).

Al riguardo, è d'uopo sottolineare che il Governo, discostandosi dal parere reso dalla VI Commissione (Finanze) della Camera, ha ritenuto che (cfr., relazione di accompagnamento) la portata normativa della locuzione **"errori manifesti"** vada ristretta ai soli casi di **"errori ictu oculi riconoscibili, senza necessità di attività interpretativa o valutativa"**.

Secondo quanto specificamente previsto al **comma 2**, della disposizione citata, l'adesione in parola può avere ad **oggetto esclusivamente il contenuto integrale** del processo verbale di constatazione e deve avvenire **entro 30 giorni** dalla relativa consegna, con la **riduzione delle sanzioni alla metà di quelle previste** nel caso di adesione ordinaria.

In particolare, la novella legislativa ha stabilito che l'adesione deve intervenire **entro i 30 giorni successivi** alla **data di consegna del processo verbale di constatazione** e che la stessa deve essere **comunicata**, da parte del contribuente, al competente ufficio dell'**Agenzia delle entrate** indicato nel verbale e all'**organo** che lo ha redatto.

Nel caso di **adesione “condizionata”** alla rimozione di errori manifesti, i verbalizzanti (in senso lato, l’organo che ha redatto il verbale), **nei 10 giorni successivi** alla comunicazione, possono **correggere gli errori** indicati dal contribuente, mediante **aggiornamento del processo verbale di constatazione**, informandone immediatamente il contribuente e il competente ufficio dell’Agenzia delle entrate. Quest’ultimo, **entro i 60 giorni successivi** alla comunicazione dell’esito del riesame da parte dell’organo che ha redatto il verbale, **notifica l’atto di definizione** al contribuente.

Sul punto, occorre rilevare che **non è chiaro** se, in caso di **rigetto** da parte dei verbalizzanti, **l’istanza di correzione** possa essere **riproposta all’ufficio** dell’Agenzia delle entrate. In ogni caso, si ritiene che il **rigetto dell’istanza** di adesione condizionata sia **impugnabile**.

Nel caso di **adesione “non” condizionata**, il competente ufficio dell’Agenzia delle entrate, **entro i 60 giorni successivi** alla comunicazione del contribuente, **notifica l’atto di definizione dell’accertamento “parziale”** recante le indicazioni previste dall’[articolo 7, D.Lgs. 218/1997](#).

In entrambe le ipotesi, come sopra riportato, l’attività dovrebbe concludersi con la notifica di un atto di **“definizione dell’accertamento parziale”**. Tale **denominazione**, però, appare **impropria**, in quanto l’adesione deve riguardare il **contenuto integrale** del processo verbale di constatazione, non essendo limitata, come nel vecchio regime, ai casi in cui dal pvc possa derivare un accertamento parziale.

Il nuovo [articolo 5-quater, D.Lgs. 218/1997](#), precisa, altresì, che **fino alla comunicazione dell’atto di adesione** e, comunque, **non oltre** la scadenza del **trentesimo giorno dalla consegna** del processo verbale di constatazione, i **termini per l’accertamento** restano **sospesi**.

Come anticipato, la novella ha stabilito, altresì, che l’**adesione** ai processi verbali di constatazione offre ai contribuenti, al fine di semplificare la gestione dei rapporti tra fisco e contribuenti, un grande vantaggio, e cioè la possibilità di poter beneficiare di una **riduzione delle sanzioni alla metà** di quelle previste nel caso di **adesione ordinaria** (e quindi **ad 1/6 del minimo**).

È previsto che il **pagamento** delle somme dovute dovrà avvenire nelle forme previste dall’[articolo 8, D.Lgs. 218/1997](#) (ovvero, **entro 20 giorni** dall’adesione, eventualmente con **dilazione in un massimo di 8 rate trimestrali** oppure, per **somme superiori a 50.000 euro, in un massimo di 16 rate trimestrali**). Sull’importo delle **rate successive** alla prima sono dovuti gli **interessi al saggio legale** calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell’atto di definizione.

In caso di **mancato pagamento** delle **somme dovute**, il competente ufficio dell’Agenzia delle entrate provvede all’**iscrizione a ruolo a titolo definitivo** delle predette somme, ai sensi dell’[articolo 14, D.P.R. 602/1973](#).

Sotto il profilo dell’**efficacia è previsto**, infine, che la disposizione trovi **applicazione** con

riferimento agli **atti emessi dal prossimo 30.4.2024**.

Da ultimo, si evidenzia che, sebbene in passato **l'adesione al pvc** sia stata **abrogata** in favore di un ampliamento dell'ambito di applicazione del **ravvedimento operoso**, di cui all'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#), la **scelta legislativa** operata con il D.Lgs. 13/2024, risulta comunque **apprezzabile** in quanto i due **istituti non** sono **alternativi, ma complementari**.

Invero, entrambi offrono ai contribuenti la possibilità di rimediare agli errori commessi; anzi, verosimilmente, **l'adesione al pvc** potrebbe risultare anche **più favorevole** del ravvedimento operoso, poiché – come detto – implica un **accordo integrale** con il fisco, assicura la riduzione delle **sanzioni ad 1/6 del minimo** e consente il **pagamento rateale** delle somme dovute.

ENTI NON COMMERCIALI

Il gruppo di autoconsumo collettivo: veste su misura per le grandi imprese e i centri commerciali

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

Comunità energetiche e gruppi di autoconsumo condominiali

Nuove opportunità dall'energia autoprodotta

Scopri di più

Accanto alla nuova figura delle Comunità energetiche, che monopolizza l'interesse dei media e le attenzioni dei più, l'ordinamento riconosce anche una **configurazione minore**, attiva nel nuovo mondo dell'autoconsumo dell'energia elettrica: il **Gruppo di autoconsumo collettivo**. Stando alla definizione delineata dall'[articolo 30, comma 2, D.Lgs. 199/2021](#), di attuazione della Direttiva unionale 2018/2001 RED II, il Gruppo di autoconsumo collettivo è dato da **un insieme di almeno due autoconsumatori**, ossia di **minimo due utenti che**:

- **autoproducono per il proprio consumo, accumulano e vendono l'energia rinnovabile;**
- **agiscono collettivamente** trovandosi "nello stesso edificio o condominio".

A discapito dell'immagine per certi versi stereotipata, da subito accreditata alla configurazione in parola, di mini-comunità energetica confinata all'ambito dei condomini residenziali, il Gruppo di autoconsumo collettivo può in realtà delinearsi **coinvolgendo sia gli utenti persone fisiche condòmini dei condomini sopra menzionati**, sia anche **utenze di tipo commerciale**, non prevedendosi nella legge **alcuna preclusione in questo senso** e operando il solo limite, per le imprese, **per cui la partecipazione al Gruppo non può costituire l'attività commerciale o industriale principale**, così come specificato all'[articolo 30, comma 2, lettera e\), D.Lgs. 199/2021](#). Per il resto, i requisiti ulteriori per dare vita al Gruppo di autoconsumo **sono elementari**:

- gli utenti devono essere **titolari di punti di connessione ubicati nel medesimo edificio o condominio** (come specificato dall'articolo 3.2 lettera b) del Testo Integrato di Autoconsumo Diffuso, TIAD, costituente l'Allegato A alla deliberazione n. 727/2022 dell'ARERA); e
- l'energia elettrica rilevante ai fini della condivisione dev'essere prodotta da impianti di produzione **siti nel medesimo edificio o condominio** a cui la configurazione si riferisce, ovvero in **aree afferenti a tali fabbricati** (oppure anche in altre aree, nella piena disponibilità di uno o più degli utenti del Gruppo, purché **comprese nella stessa zona di mercato**, come previsto dall'articolo 3.2 lettera g), TIAD).

Al riguardo si noti ancora, a conferma dell'apertura della configurazione a **situazioni diverse da quelle strettamente condominiali**, come l'articolo 1.1, lettera p), TIAD, preveda che per "edifici" rilevanti, ai fini d'interesse, **non vadano intesi i soli condomini in senso strettamente civilistico** (cioè i fabbricati che presentano la coesistenza di piani o porzioni di piano di proprietà esclusiva tra più soggetti condòmini, nonché parti comuni al servizio di queste come elencate all'[articolo 1117 cod. civ.](#)), ma anche **gli immobili**, pure polifunzionali, **facenti capo ad un unico proprietario** e ripartiti in **una o più unità immobiliari distinte** (ricadenti nella definizione "onnicomprensiva" dell'[articolo 2 comma 1, lettera a\), D.Lgs. 192/2005](#), quali fabbricati composti da **strutture edilizie esterne e interne**, impianti e dispositivi, classificabili secondo la relativa destinazione d'uso **residenziale, commerciale o industriale**, ai sensi dell'[articolo 3, D.P.R. 412/1993](#)). Definito, dunque, il perimetro **soggettivo e oggettivo di operatività del Gruppo di autoconsumo** collettivo, come l'insieme degli utenti a cui fanno capo i **punti di prelievo dei consumi (POD)** e gli **impianti, ubicati nelle aree dell'edificio o del condominio di riferimento** (tenendo presente che la produzione di energia elettrica può derivare sia da impianti di proprietà del Gruppo, sia da impianti facenti capo a soggetti terzi, purché sottoposti alle istruzioni del Gruppo), si noti che tale configurazione presenta **tre significativi elementi di interesse, in quanto:**

1. non **richiede di essere costituita in forma di soggetto giuridico autonomo**, come le Comunità energetiche;
2. il soggetto Referente, ossia il soggetto che costituisce formalmente il collegamento tra il Gruppo e il GSE e che adempie agli obblighi di riparto tra i suoi membri dei benefici economici afferenti all'energia condivisa in seno al Gruppo, può essere **qualunque dei soggetti componenti il Gruppo medesimo**, oppure anche **l'amministratore condominiale** (potendo, il Referente, farsi assistere da chi professionalmente è in grado di offrirgli i relativi servizi di gestione);
3. il Gruppo di autoconsumo collettivo è configurazione aperta sia ai **centri commerciali, sia alle grandi imprese**, invece escluse dalle Comunità energetiche.

Il Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica (MASE) ha, infatti, precisato nella **sua FAQ n. 29**, quanto ai centri commerciali, che i soggetti produttori di energia green e i clienti delle utenze nei centri commerciali **possono associarsi come Gruppo di autoconsumatori**, potendo la richiesta di accesso agli incentivi essere presentata da uno qualunque di tali soggetti ovvero, per esempio, anche dai **consorzi o soggetti esterni costituiti ad hoc** per gestire gli spazi e i servizi comuni del centro. Il MASE ha poi precisato, alla sua FAQ n. 5, che **le grandi imprese possono far parte di un gruppo di autoconsumatori rinnovabili**, mentre sono **escluse dalla possibilità di partecipare alle Comunità energetiche (che sono riservate**, quanto alle imprese, **alle sole PMI** a cui esclusivamente si riferiscono l'articolo 2, punto 16, Direttiva RED II e l'[articolo 31, comma 1, lettera b\), D.Lgs. 199/2021](#). La possibilità, dunque, anche per la grande impresa, **di dare vita a configurazioni di autoconsumo collettivo di energia green incentivabile**, nel rispetto delle semplici condizioni sopra elencate, può costituire **ulteriore impulso alla diffusione dell'energia pulita**, e un volano di non indifferente rilievo per le prestazioni professionali e di servizi connesse.

Agevolazioni per l'acquisto dei terreni da parte dei giovani agricoltori

di Luigi Scappini

OneDay Master

Società agricole

Scopri di più

Finalmente ha avuto il via libera il **D.D.L. 931**, avente a oggetto un copioso e articolato **intervento a favore dell'imprenditoria giovanile** nel settore agricolo; settore che da sempre si caratterizza per **una difficoltà accentuata nel ricambio generazionale**, fattore dovuto sia al mutamento della società sia al sistema primario stesso.

A questo, si deve aggiungere l'ulteriore circostanza per cui le aziende agricole italiane si caratterizzano **per un sottodimensionamento in termini dimensionali**, rispetto alla dimensione comunitaria; criticità a cui il Legislatore ha cercato di sopperire, attraverso **l'introduzione di strumenti quali la prelazione agraria e la c.d. piccola proprietà contadina**.

Ed è proprio sulla prelazione che si innesta una delle previsioni contenute nel D.D.L. 931; tuttavia, prima di verificare le misure previste dal Legislatore, è necessario definire il **perimetro soggettivo** di applicazione della misura, avendo a mente che, ai sensi dell'[articolo 4-bis, D.Lgs. 228/2021](#), ai fini dell'applicazione della normativa statale, si considera **giovane imprenditore agricolo**, un soggetto di **età non superiore ai 40 anni**.

E, in ossequio a tale indirizzo, l'**articolo 2, D.D.L. 931**, definisce il **giovane imprenditore agricolo**, nonché l'**impresa giovanile agricola**, quella, in qualsiasi forma giuridica costituita, che **eserciti esclusivamente un'attività agricola**, ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 2135, cod. civ.](#), e che rispetti il seguente requisito:

- nel caso di **ditta individuale**, l'imprenditore abbia un'età compresa tra i **18** e i **41 anni non compiuti**;
- nel caso di **società di persone e cooperative**, almeno la **metà** dei **soci** abbia i requisiti di età di cui sopra;
- nel caso di **società di capitali**, almeno la **metà** del **capitale** sia sottoscritto da **soci di età compresa tra i 18 e i 41 anni non compiuti** e che gli **organi di amministrazione** siano composti, **almeno per la metà da soggetti con le suddette caratteristiche**.

Tra le misure introdotte per incentivare l'imprenditoria giovanile in ambito agricolo, vi è la

rimodulazione del regime di favore, previsto in presenza di situazione in cui è azionabile la prelazione agraria; infatti, già con l'[articolo 7, D.Lgs. 228/2001](#), era stato stabilito che *“Ai fini dell’esercizio del diritto di prelazione o di riscatto di cui rispettivamente all’articolo 8 della legge 26 maggio 1965, n. 590, e successive modificazioni, ed all’articolo 7 della legge 14 agosto 1971, n. 817, nel caso di più soggetti confinanti, si intendono, quali criteri preferenziali, nell’ordine, la presenza come partecipi nelle rispettive imprese di coltivatori diretti e imprenditori agricoli a titolo principale di età compresa tra i 18 e i 40 anni o in cooperative di conduzione associata dei terreni, il numero di essi nonché il possesso da parte degli stessi di conoscenze e competenze adeguate ai sensi dell’articolo 8 del regolamento (CE) n. 1257/99 del Consiglio, del 17 maggio 1999.”*

Il **D.D.L. 931** interviene **abrogando** l'[articolo 7, D.Lgs. 228/2001](#), **estendendo** il **favore** nei confronti dei giovani imprenditori, non solo nelle ipotesi di esercizio della **prelazione** di cui all'[articolo 7, L. 817/1971](#) e del **diritto di riscatto** ex [articolo 8, comma 5, L. 590/1965](#), ma anche nell’ipotesi di diritto di **prelazione** nelle **alienazioni** e **locazioni** disciplinate dall'[articolo 66, D.L. 1/2012](#), relative a **terreni agricoli e a vocazione agricola** di proprietà statale e di enti pubblici nazionali, che il Masaf individua, **entro il 30.6. di ogni anno**, con decreto di natura non regolamentare.

In queste **tre fattispecie**, viene previsto che, in presenza di **più soggetti confinanti**, **siano preferiti i giovani** imprenditori agricoli, **come sopra definiti**.

Inoltre, nel caso in cui vi siano **più soggetti** rivestenti la qualifica, la **priorità** viene data a quelli che esercitano l’attività in **forma individuale** e, **a seguire**, a mezzo di **società di persone** o **cooperative** e, da ultimo, in **forma di società di capitali**.

A **parità di condizioni**, la priorità viene data a coloro che posseggono le **conoscenze** e **competenze** adeguate, come definite dall’Italia in ottemperanza a quanto previsto dall’articolo 4, comma 6, Regolamento UE 2021/2115.

A questa previsione, si affianca anche quanto stabilito dall’**articolo 6**, con cui viene introdotta, con **decorrenza** dall’1.1.2024, la previsione per cui agli atti di **acquisto** e **permuta** di **terreni agricoli** e loro **pertinenze**, effettuati da **giovani imprenditori agricoli**, aventi la qualifica di **coltivatori diretti** o **lap**, regolarmente **iscritti** alla **previdenza agricola**, si applica l’imposta di **registro**, nonché quella **ipotecaria** e **catastale**, **abbattuta del 40%** rispetto alle misure ordinarie o agevolate.

Così, ad esempio, l’acquisto di terreni azionando l’agevolazione di cui all’[articolo 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009](#) (la c.d. piccola proprietà contadina), comporterà **l’assolvimento dell’imposta di registro e di quella ipotecaria in misura pari a 120 euro ciascuna e dell’imposta catastale nella misura dello 0,60%**.