



# NEWS Euroconference

**Edizione di mercoledì 22 Maggio 2024**

## AGEVOLAZIONI

**La rivalutazione dei terreni e casi particolari**  
di Leonardo Pietrobon

## CASI OPERATIVI

**Deducibilità delle migliorie su immobile oggetto di locazione**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

**La comunicazione del titolare effettivo declinata ai trust**  
di Ennio Vial

## LA LENTE SULLA RIFORMA

**La difficile applicazione del divieto del bis in idem nell'ambito dei tributi comunali**  
di Gianfranco Antico

## IMPOSTE SUL REDDITO

**Per la plusvalenza immobiliare non conta il valore ai fini del registro**  
di Cristoforo Florio

## DIRITTO SOCIETARIO

**Efficacia esimente del modello 231/2001: analisi di un caso concreto**  
di Andrea Onori



## AGEVOLAZIONI

# **La rivalutazione dei terreni e casi particolari**

di Leonardo Pietrobon

**Circolari e Riviste**

**CONSULENZA  
IMMOBILIARE**

**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 Privilège ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**

Abbonati ora

## Premessa

L'articolo 7, L. 448/2001 ha introdotto, per la prima volta, la possibilità, di procedere con la rideterminazione del costo o valore d'acquisto dei terreni (agricoli o edificabili). Successivamente, nel corso degli anni, a più riprese la possibilità di poter procedere con la rivalutazione è stata riproposta. Da ultimo l'agevolazione in argomento è stata prorogata, per effetto di quanto stabilito dall'articolo 1, commi 52 e 53, L. 213/2023, per i terreni posseduti al 1° gennaio 2024 e si perfeziona attraverso il versamento dell'imposta sostitutiva del 16% entro il 30 giugno 2024 (ex Legge di Bilancio 2024). In particolare, la citata disposizione normativa stabilisce che *“Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. n. 917/1986 (oggi articolo 67), e successive modificazioni, per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2002 (oggi 1 gennaio 2024), può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima, cui si applica l'articolo 64 codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 6”.*

Sulla base di quanto sopra riportato e secondo il contenuto di cui al successivo comma 6, articolo 7, L. 448/2001, il valore del terreno rideterminato costituisce valore normale di riferimento ai fini di:

- imposte sui redditi;
- imposta di registro;
- imposta ipotecaria e catastale.

## I presupposti – Soggettivo e oggettivo



Entro la data del 30 giugno 2024, sulla base di quanto sopra coordinato normativamente, è consentito alle persone fisiche, alle società semplici, agli enti non commerciali e ai soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto dei terreni posseduti al 1° gennaio 2024 al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le eventuali plusvalenze conseguite che, al sussistere delle condizioni di cui agli articoli 67, comma 1, lettere a) e b) e 68, Tuir, determinano l'insorgenza di un reddito imponibile per il soggetto cedente.

Considerato il richiamo all'odierno contenuto dell'articolo 67, Tuir, possono accedere alla rivalutazione dei terreni i soggetti che effettuano operazioni suscettibili di generare redditi imponibili, ossia i c.d. *"redditi diversi"*. Sul punto l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 12/E/2002, ha chiarito, infatti, che possono accedere alla norma in commento:

- le persone fisiche, a condizione che il reddito generato non costituisca reddito d'impresa;
- le società semplici e i soggetti a esse equiparate, di cui all'articolo 5, Tuir;
- gli enti non commerciali, a condizione che il reddito generato non costituisca un'operazione di natura commerciale d'impresa;
- i soggetti non residenti, fatte salve le previsioni di cui alle convenzioni contro le doppie imposizioni.

In relazione all'elemento giuridico di collegamento, tra il soggetto ammesso alla rivalutazione e il terreno, è da ricercarsi sull'esistenza di uno dei seguenti titoli:

- la proprietà, di cui all'articolo 832, cod. civ.;
- l'usufrutto, di cui all'articolo 978, cod. civ. <sup>[1]</sup>;
- la superficie, di cui all'articolo 952, cod. civ.;
- l'enfiteusi, di cui all'articolo 957, cod. civ..

Una particolare attenzione merita il caso in cui il terreno sul quale si valuta l'eventuale adesione alla norma agevolativa, sia *"gravato"* dal diritto reale dell'usufrutto, oggetto di rivalutazione da parte dell'usufruttuario.

Come precisato nella circolare n. 12/E/2010, il contribuente, già nudo proprietario, che diventi pieno proprietario di un terreno a seguito dell'estinzione dell'usufrutto, non può aumentare il valore periziatore della nuda proprietà con il valore periziatore in capo all'ex usufruttuario.

Sotto il profilo oggettivo è utile ricordare le differenti *"tipologie"* di terreni.

## **Terreni agricoli**

Con riferimento al concetto di terreni agricoli è utile ricordare che sono riconducibili in tale



nozione i terreni che non possono essere definiti edificabili perché gli strumenti di pianificazione urbanistica che li renderebbero edificabili non sono stati ancora approvati.

## **Terreni edificabili**

Secondo quanto previsto dall'articolo 36, D.L. 223/2006, un'area è da considerare fabbricabile *“se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo”*.

A tal fine, non rileva il fatto che:

- la Regione abbia definitivamente approvato il PRG adottato dal Comune;
- siano stati adottati gli strumenti attuativi del PRG (i principali strumenti attuativi sono i Piani Particolareggiati (P.P.); i Piani di lottizzazione; i Piani per l'Edilizia Economica e Popolare (P.E.E.P.); i Piani degli Insediamenti Produttivi (P.I.P.); i Piani di Recupero (PdR) e i piani Integrati di Intervento (P.I.N)<sup>[2]</sup>.

## **Terreni sia agricoli che edificabili**

Il terreno identificato da una particella, in parte edificatorio e in parte agricolo, può essere rivalutato anche limitatamente alla sola parte edificabile, senza la necessità di provvedere al frazionamento della stessa. Nella perizia di stima andrà, però, richiamato lo strumento urbanistico che individua tali destinazioni (circolare n. 81/E/2002).

Nella risposta a interpello n. 704/E/2021, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, ai fini della rivalutazione parziale (della sola parte edificabile) di aree ricomprese nella medesima particella per le quali gli strumenti urbanistici prevedono destinazioni differenziate, è necessario che nella perizia di stima sia individuato con esattezza e che venga fatto riferimento allo strumento urbanistico che lo delimita; non è necessario il preventivo frazionamento della particella.

Una particolare ipotesi è rappresentata dalla possibilità urbanistica di trasferire il diritto edificatorio – c.d. *“cubatura”* – e la sua relazione in ordine alla normativa di rivalutazione.

Secondo quanto precisato con la circolare n. 1/E/2013, ai fini della rivalutazione del valore dei terreni di cui alla L. 228/2002, il diritto edificatorio può essere considerato distintamente e autonomamente rispetto a quello di proprietà del terreno e può essere rivalutato se posseduto dal contribuente alla data di riferimento prevista dalla normativa. Infatti, i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano i diritti edificatori sono trascrivibili e, quindi, godono



dello stesso regime pubblicitario dei diritti reali immobiliari. La circolare n. 1/E/2013 ha chiarito che i diritti edificatori godono del medesimo regime pubblicitario dei diritti reali su beni immobili.

Nella risposta a interpello n. 69/E/2023, l'Agenzia delle entrate ha recepito l'orientamento della Cassazione a Sezioni Unite – sentenza n. 16080/2021 riguardo alla natura del diritto di cubatura – dalla quale dipende il trattamento degli atti aventi a oggetto la relativa cessione – secondo cui la cessione di cubatura è considerata un atto traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale, per il quale non è richiesta la forma scritta a pena di nullità e la cui trascrivibilità è stata introdotta e prevista da una norma *ad hoc*. Pertanto, agli atti di cessione di cubatura non sono applicabili le disposizioni relative al trasferimento di diritti reali immobiliari.

Per l'Agenzia delle entrate, che si è espressa nella risposta a interpello n. 69/E/2023, in particolare, con riferimento al trattamento ai fini Iva e dell'imposta di registro, la cessione di cubatura (capacità edificatoria) non è da considerarsi una cessione di beni, ma una prestazione di servizi, con conseguente, seppur in via interpretativa, impossibilità di poter procedere con la rivalutazione della medesima cubatura.

## Aspetti procedurali

Sotto il profilo procedurale, per perfezionare la rivalutazione in commento, è necessario:

1. la redazione e il giuramento di un'apposita perizia di stima, da parte di un soggetto abilitato;
2. procedere con il versamento in autoliquidazione di un'imposta sostitutiva sul valore periziato, da parte del contribuente.

## Il versamento dell'imposta sostitutiva

Rinviano al successivo paragrafo la trattazione del giuramento della perizia, e trattando, invece, l'adempimento riferito al versamento dell'imposta sostitutiva, stabilita nella misura del 16% del valore di perizia, si rappresenta che a oggi la scadenza è fissata alla data del 30 giugno 2024, da effettuarsi mediante il modello F24, utilizzando il codice tributo 8056 per i terreni.

Qualora il versamento dell'intera imposta sostitutiva (o la prima rata della stessa) venga effettuato [\[3\]](#) oltre i termini previsti dalle norme, il valore rideterminato non può essere utilizzato per il calcolo della plusvalenza realizzata in sede di cessione.



Qualora, invece, il ritardo riguardi le rate successive alla prima:

- le relative somme sono iscritte a ruolo in base all'articolo 10 e ss., D.P.R. 602/1973; ovvero
- il contribuente può avvalersi del ravvedimento operoso.

Secondo quanto indicato dall'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 81/E/2002, in caso di comproprietà del terreno, il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta deve essere effettuato da ciascun soggetto comproprietario del terreno, seppur con riferimento alla propria quota di proprietà. Tuttavia, in giurisprudenza, sussistono delle indicazioni di senso contrario, in base alle quali la rideterminazione del costo fiscale dei terreni in comunione dipende dall'ammontare dell'imposta sostitutiva versata e non dai soggetti che materialmente provvedono al versamento della relativa imposta sostitutiva; in applicazione del principio di prevalenza della sostanza rispetto alla forma (CTR Aosta 11/II/2018; CTP Aosta 35/II/2017; CTR Milano 1141/XXIV/2014; CTP Milano 246/XIII/2013).

In relazione al perfezionamento della rivalutazione, si ricorda che la stessa si realizza con il versamento dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata (si veda la circolare n. 47/E/2011); e una volta perfezionato il procedimento di rivalutazione, la scelta diviene irrevocabile.

Per effetto del perfezionamento della rivalutazione, secondo quanto sopra stabilito, la Cassazione ritiene che *“si determina l’irreversibile perfezionamento dell’obbligazione tributaria, per cui il contribuente non può più ottenere il rimborso delle somme corrisposte, sia che abbia scelto di avvalersi del pagamento in unica soluzione sia che abbia scelto di avvalersi di quello rateale”*.

### **La perizia di stima**

In relazione all'adempimento inerente alla redazione e al giuramento di una perizia, secondo le differenti indicazioni di prassi, la stessa deve essere redatta da soggetti iscritti agli Albi:

- degli ingegneri;
- degli architetti;
- dei geometri;
- dei dottori agronomi;
- degli agrotecnici;
- dei periti agrari e dei periti industriali edili;
- nonché da periti regolarmente iscritti alle CCIAA.

Le perizie possono essere presentate per la asseverazione, oltre che presso la cancelleria del Tribunale, anche presso gli uffici dei giudici di pace e presso i notai. La stessa deve essere



conservata – unitamente ai dati identificativi del suo estensore, al codice fiscale del titolare del bene periziato e alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva – dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

Il relativo costo per la relazione giurata di stima può essere portato in aumento del valore peritale del terreno, da assumere ai fini del calcolo delle plusvalenze, nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico.

-

### **La comproprietà del terreno**

Nel caso di comproprietà del terreno oggetto di rivalutazione, si segnala che il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta deve essere effettuato da ciascun comproprietario con riferimento alla propria quota di proprietà. In questo caso, la perizia di stima deve riguardare l'intera proprietà, mentre l'imposta sostitutiva deve essere versata autonomamente da ciascun comproprietario (oppure da quello che ha deciso di avvalersi della rivalutazione) proporzionalmente alla propria quota parte di valore<sup>[4]</sup>.

### **La tempistica della perizia**

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 47/E/2011, ha stabilito che *“nel caso di cessione dei terreni, è necessario che la redazione e il giuramento della perizia siano antecedenti alla cessione del bene, in quanto al fine della determinazione della plusvalenza il valore periziato deve essere indicato nell'atto di cessione dello stesso”*.

In relazione all'aspetto temporale della perizia è utile operare una distinzione tra:

- il momento di redazione;
- il momento di giuramento.

Il *“momento di redazione”* rappresenta il giorno in cui l'esperto incaricato conclude la stesura della sua relazione peritale, determinando il valore di riferimento del bene oggetto della sua analisi.

Il *“momento di giuramento”*, invece, rappresenta il giorno in cui il medesimo esperto dichiara (giura) al cancelliere del Tribunale, al giudice di pace o a un notaio di avere bene e *“fedelmente adempiuto all'incarico affidagli”*.

Tale distinzione rappresenta uno degli elementi sul quale poggiano alcune sentenze dalla Cassazione, le quali ritengono efficaci, ai fini della rivalutazione, quelle perizie di stima redatte in una data antecedente la cessione, ma giurate successivamente alla stessa.



Secondo la Cassazione – sentenze n. 22249/2017, n. 10561/2014, n. 26714/2013, n. 23660/2013, n. 11062/2013, n. 22990/2012 e n. 30729/2011 “può essere assunto come valore iniziale, in luogo del costo o del valore di acquisto, quello alla data del 1° gennaio 2002 (oggi 1.1.2024), determinato sulla base di una perizia giurata anche se asseverata in data successiva alla stipulazione, attesa l’assenza di limitazioni poste dalla legge a tal proposito e l’irrilevanza di quanto invece previsto da atti non normativi, come le circolari amministrative”.

La Cassazione, in relazione al principio espresso dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 47/E/2011 (secondo cui la perizia di stima deve essere antecedente alla cessione) afferma che:

*“La tesi (dell’Agenzia) non ha supporto nel testo normativo né può giovare di alcun fondamento logico. Essa è stata espressa in una circolare, che è peraltro priva di efficacia normativa”.*

Alla luce delle sentenze della Cassazione, l’Agenzia delle entrate, con 2 distinti e isolati documenti di prassi, ha recepito l’orientamento giurisprudenziale. In particolare, con la risoluzione n. 53/E/2015, l’Agenzia delle entrate ritiene, in merito alla questione della tempistica della perizia di stima giurata, che, alla luce delle sentenze della Cassazione (n. 10561/2014, n. 26714/2013, n. 23660/2013, n. 11062/2013, n. 22990/2012 e n. 30729/2011) è ammissibile anche una perizia giurata successivamente alla data di cessione dell’area.

Con la successiva risposta a interpello n. 153/E/2018, la medesima Agenzia delle entrate ritiene importante effettuare il giuramento della perizia entro la scadenza prevista dalla norma; infatti, ad avviso dell’Agenzia delle entrate, tale puntuale obbligo di legge non può essere disatteso dal contribuente, ed è stato ribadito che la sussistenza della perizia giurata di stima costituisce requisito essenziale, la cui mancanza non consente il perfezionamento della procedura.

**[1]** Ai fini della determinazione dell’usufrutto e della nuda proprietà, come indicato dalle circolari n. 27/E/2003, § 2.2 e n. 81/E/2002, occorre adottare i criteri indicati dall’articolo 48, D.P.R. 131/1986, applicando, in caso di usufrutto a vita, i coefficienti riportati nel prospetto allegato allo stesso decreto presidenziale.

**[2]** L’Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 460/E/2008, ha tuttavia precisato che la cessione di terreni inseriti nel piano regolatore comunale (PRG), ma dichiarati successivamente inedificabili dalla Regione in seguito all’approvazione di un piano regionale, non genera plusvalenza ai sensi dell’articolo 67, Tuir.

**[3]** Per le precedenti norme di rivalutazione, vale la medesima impostazione.

**[4]** Si veda circolare n. 81/E/2002 (§ 2.5).



*Si segnala che l'articolo è tratto da "[Consulenza immobiliare](#)".*



## CASI OPERATIVI

### **Deducibilità delle migliorie su immobile oggetto di locazione**

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the FiscoPratico logo (a stylized 'e' and 'c' in red, yellow, and blue) and the text 'FiscoPratico'. To the right, it says 'La piattaforma editoriale integrata con l'AI per lo Studio del Commercialista' and 'scopri di più >'. The background is blue with geometric shapes.

Alfa Srl svolge l'attività di vendita di calzature in un negozio che gestisce in locazione. Il contratto ha decorrenza dal 1° gennaio 2022 e la scadenza è fissata al 31 dicembre 2027, con possibile proroga di altri 6 anni.

Per rendere più fruibile e funzionale il negozio decide di rifare la zona di esposizione rimodulando i locali tramite pareti di cartongesso e con una nuova illuminazione incassata nelle pareti e nel controsoffitto.

Queste spese come devono essere dedotte?

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



**FiscoPratico**



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

### **La comunicazione del titolare effettivo declinata ai trust**

di Ennio Vial



OneDay Master

## Comunicazioni del trust

Scopri di più

Il **titolare effettivo** è individuato dall'[articolo 20, comma 1, D.Lgs. 231/2007](#) (cd. decreto antiriciclaggio), a mente del quale: “*Il titolare effettivo di clienti diversi dalle persone fisiche coincide con la persona fisica o le persone fisiche cui, in ultima istanza, è attribuibile la proprietà diretta o indiretta dell’ente ovvero il relativo controllo*”. I commi successivi dell'[articolo 20, D.Lgs. 231/2007](#), forniscono i **criteri da seguire** per compiere questa individuazione.

Ai sensi del successivo [articolo 21, D.Lgs. 231/2007](#), inoltre, le società dotate di personalità, ed i **trust** “produttivi di effetti giuridici rilevanti a fini fiscali,” sono tenuti a **comunicare i dati dei propri titolari effettivi all’ufficio del registro delle imprese**.

Con specifico riferimento all’istituto del trust, inoltre, il successivo [articolo 22, comma 5, D.Lgs. 231/2007](#), elenca **come titolari effettivi** dell’istituto i **seguenti soggetti**:

- **disponente** (costituente);
- **trustee** (fiduciario);
- **guardiano**;
- **beneficiario/beneficiari**.

Il trustee, inoltre, deve mantenere informazioni adeguate, accurate ed aggiornate sulla titolarità effettiva del trust stesso, ad esempio nuovi beneficiari, nuovi guardiani e così via.

Ai sensi del comma 3, articolo 21 del Decreto Antiriciclaggio, il trustee deve, quindi, trasmettere apposita comunicazione (pratica T.E.) presso la Camera di Commercio ove il Trust è stato istituito, segnalando i dati anagrafici dei titolari effettivi così come identificati ai sensi del già citato co. 5 art. 22.

L’omessa comunicazione delle informazioni sul titolare effettivo è punita con la medesima sanzione di cui all’articolo 2630 del codice civile ossia la sanzione amministrativa pecunaria da 103 euro a 1.032 euro.

Il Registro dei Titolari effettivi (Sez. Ordinaria e Speciale), infatti, era stato “sospeso” con



Ordinanza n. 8083 del 7 dicembre, T.A.R. Lazio. Lo scorso 9 aprile lo stesso TAR Lazio ha però respinto i ricorsi con i quali era stato richiesto l'annullamento, previa sospensione dell'efficacia, del decreto MIMIT n. 236 del 29 settembre 2023 relativo all'operatività del Registro dei titolari effettivi, di cui al D.M. n. 55/2022 e sembrava, quindi, che il registro dovesse ritenersi a tutti gli effetti operativo. Più recentemente è però intervenuto il Consiglio di Stato che, con **Ordinanza n. 1853 del 17 maggio ha ri-sospeso “l'esecutività della Sentenza del 9 aprile” fissando una nuova discussione in data 19 settembre**. Invero, non è chiaro se la sospensione del Registro T.E. riguarda solo la consultazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva restando invece operativo il Registro ai fini della “raccolta” delle pratiche T.E.

Nel sito del “registro imprese – <https://titolareeffettivo регистрация.ит/registry/home>” infatti, sembra essere sospesa solo la “consultazione” e non anche l’obbligo di comunicare da parte dei soggetti obbligati, i dati dei propri titolari effettivi.

In attesa di chiarimenti, pertanto, ricordiamo come la comunicazione Titolare effettivi debba essere inviata **telematicamente** attraverso l’applicativo DIRE <https://dire регистрация.ит/> all’Ufficio del Registro delle imprese della Camera di commercio selezionando la pratica “TE-Titolare Effettivo”.



DI  
RE

Depositi e Istanze  
Registro imprese

Home

Nuova Pratica

Lista Pratiche

Strumenti

Impostazioni

Visure e bilanci

SUGGERIMENTO:  
Scopri quali sono le pratiche disponibili in DIRE. [Maggiori informazioni](#)

Iscrizione Variazione Bilancio Trasferimento d'azienda Titolare effettivo Cancellazione

Inse

Trust

Iscritto al Registro Imprese / REA  
PGP non iscritta al Registro Imprese / REA  
Mandato fiduciario

Per i trust **la pratica viene trasmessa alla Camera di commercio della Provincia in cui il trust è stato istituito**, così come stabilito dal Decreto Interministeriale MIMIT 20.4.2023.

La **pratica TE**, per i trust:

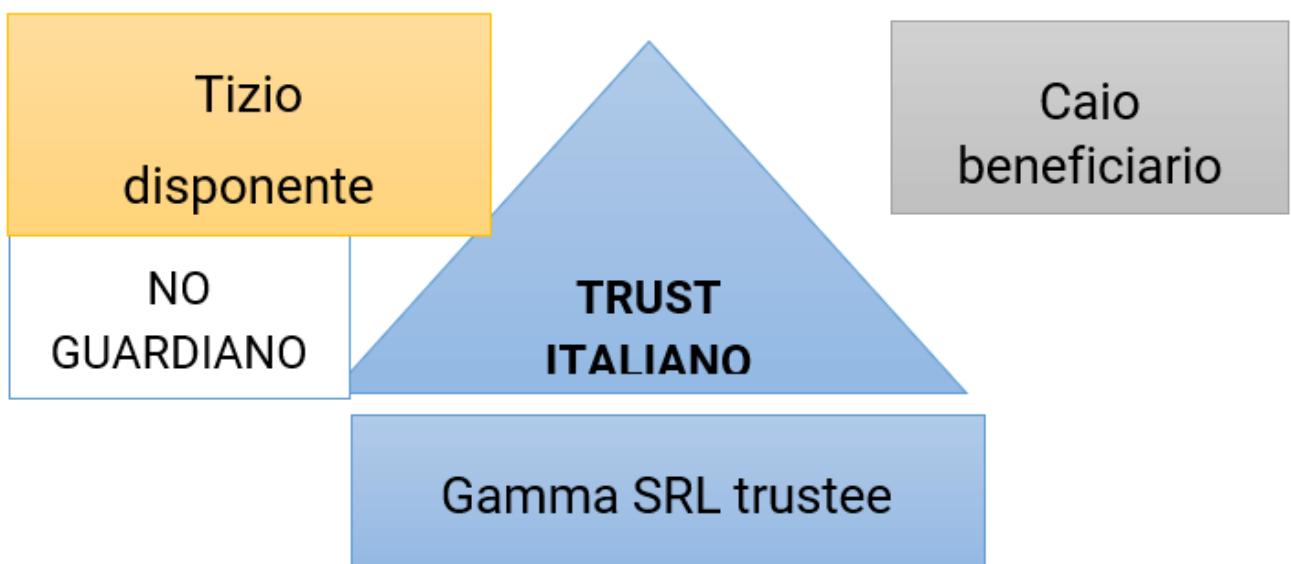
- deve essere **firmata digitalmente** (formato p7m) **dal trustee** (non è ammessa la procura speciale);
- **non prevede allegati obbligatori**;
- **è soggetta al pagamento di diritti di segreteria** ed è esente dall'imposta di bollo.

I dati che **devono essere comunicati** sono:

- i **dati identificativi del Trust**;
- la **data, il luogo e gli estremi** dell'atto di costituzione;
- i **dati anagrafici del soggetto** o dei soggetti individuati come titolari effettivi;
- il **requisito che conferisce tale status**.

Proponiamo il seguente esempio:

Siamo in presenza di un **trust domestico** privo di guardiano ove Tizio è disponente e Caio è Beneficiario. Il trustee è Gamma srl con Sempronio amministratore. Il trust controlla al 100% Alfa srl, amministrata da Mevio.



In relazione al trust, **sarà il trustee ad inviare la comunicazione TE alla sezione speciale del Registro imprese** comunicando i dati di Tizio (disponente), Caio (beneficiario) e Sempronio stesso (amministratore della trust company). La comunicazione sarà **sottoscritta da Sempronio** in qualità di amministratore della trust company, e saranno **indicati quali titolari effettivi Tizio e Caio** (non essendovi, in questo caso, il guardiano).



## LA LENTE SULLA RIFORMA

# **La difficile applicazione del divieto del bis in idem nell'ambito dei tributi comunali**

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

## **Delega fiscale: il decreto sulla riforma della riscossione**

Scopri di più

Il D.Lgs. 219/2023, al fine di **bilanciare la tutela dell'interesse erariale e i diritti fondamentali del contribuente**, ha introdotto, nella L. 212/2000, l'[articolo 9-bis](#), normando così **il cd. divieto di bis in idem nel procedimento tributario**: *“Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta”*.

La **triplice condizione** introdotta – ovverosia che l'azione sia svolta **1) una sola volta, 2) per ogni tributo, 3) per ogni periodo d'imposta** – **presuppone l'identità della violazione** eventualmente contestabile più volte per lo stesso anno.

Sul punto, la **nota dell'IFEL** (Fondazione Anci) **del 5.2.2024** ha riconosciuto che la disposizione **non appare facilmente adattabile ai tributi comunali** e potrà trovare applicazione **solo in determinati casi**, dovendosi riferire a **fattispecie impositive omogenee** e non al tributo in quanto tale.

Nell'ambito dei tributi comunali, l'ipotesi si verifica, ad esempio, allorquando il **Comune procede alla liquidazione della Tari**, contestando **l'omesso versamento di uno o di una pluralità di avvisi bonari** inviati e non pagati per la medesima annualità.

**Non appare, invece, applicabile il divieto** quando siano contestati, con riferimento allo stesso tributo ed allo stesso anno d'imposta, **fattispecie omissive, che potrebbero essere anche in parte soggette al contraddittorio preventivo, oltre che ad un regime sanzionatorio e decadenziale differente**.

Così, ad esempio, secondo la **Fondazione dell'Anci**, il Comune sarebbe **legittimato a contestare**, al medesimo contribuente e per il medesimo anno d'imposta:

a) **l'omesso versamento dell'Imu**, con riferimento a fabbricati iscritti in catasto, per i quali **non era dovuta la presentazione della dichiarazione** (sanzione del 30% e l'atto deve essere



notificato a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui doveva essere effettuato il versamento);

b) l'omessa dichiarazione di un'area fabbricabile, che richiede l'attivazione del contraddittorio preventivo, con assegnazione di un termine non inferiore a 60 giorni per la produzione di controdeduzioni; in tale ipotesi si rende applicabile la sanzione da un minimo del 100% ad un massimo del 200% e l'atto deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui doveva essere presentata la dichiarazione, *“ferma restando la possibilità che intervenga la proroga di 120 giorni dalla data ultima prevista per la presentazione delle controdeduzioni, se tale data cade nel periodo compreso tra il 4 settembre ed il 31 dicembre dell'ultimo anno utile per l'azione accertativa”*.

Nell'esempio indicato non si può procedere alla notifica di un unico atto, non solo per il diverso regime sanzionatorio previsto, ma soprattutto per il diverso termine decadenziale, non potendo la norma introdotta implicare o una proroga implicita dei termini di contestazione degli omessi versamenti o una riduzione dei termini di contestazione per le ipotesi delle infedeli od omesse dichiarazioni.

Peraltro, in tema di tributi comunali, la **Corte di cassazione (ordinanza n. 27261/2023)** ha escluso l'unicità e la globalità del procedimento di accertamento proprio in virtù della disciplina speciale dettata per i tributi comunali dall'[articolo 1, comma 161, L. 296/2006](#), che costituisce quella *“specifica disposizione”* che, a mente dell'[articolo 9-bis, L. 212/2000](#), *“prevede diversamente”*.

Specificità che è legata alla natura di tutti i tributi locali gestiti direttamente dagli enti impositori (**Imu, Tari, Imposta di soggiorno**), che colpiscono non la persona, ma specifiche **manifestazioni di capacità contributiva**, configurandosi come **prelievi di natura reale e non personale**.

E i due principali tributi comunali, l'Imu e la Tari sono di natura reale, cioè si applicano con riferimento **al possesso o alla conduzione di ogni singolo immobile**, e non si rapportano alla situazione patrimoniale o al complesso delle conduzioni in capo allo stesso soggetto passivo.

Pertanto, secondo la nota dell'IFEL, l'applicazione del principio in esame comporta che il Comune non potrà contestare per lo stesso immobile plurime violazioni per lo stesso anno d'imposta, ma non che il contribuente non possa essere destinatario di plurimi atti di accertamento riferiti ad immobili diversi per il medesimo anno d'imposta.

Il **divieto di bis in idem** rappresenta, pertanto, un principio generale, non direttamente applicabile nell'ambito dei tributi comunali, se non attraverso i **necessari adattamenti** da realizzarsi per via regolamentare, che tengano conto delle particolarità della fiscalità locale.

Tuttavia, osservano gli estensori del documento in esame, se il comma 161, dell'[articolo 1, L. 296/2006](#), sicuramente non preclude l'esercizio di un'ulteriore azione accertativa, risulta ora



necessario (per via regolamentare) escludere, in modo espresso, **la possibilità di reiterazione di accertamenti riguardanti lo stesso oggetto impositivo.**



## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Per la plusvalenza immobiliare non conta il valore ai fini del registro**

di Cristoforo Florio

OneDay Master

#### **Immobili delle imprese: fiscalità indiretta**

Scopri di più

La recente pronuncia della **Corte di Giustizia Tributaria** di secondo grado della Calabria (sentenza n. 194 del 17.1.2024) offre lo spunto per alcune riflessioni sul tema dell'accertamento tributario delle **plusvalenze immobiliari**, conseguite da persone fisiche, **nell'ambito dei redditi diversi**.

Nella sentenza richiamata viene enunciato il seguente principio: **è illegittimo il provvedimento di accertamento tributario che accerti la plusvalenza immobiliare**, ai fini Irpef, solo **sulla base dei valori dichiarati ai fini dell'imposta di registro** nell'atto di compravendita.

Al riguardo, va ricordato che, antecedentemente all'entrata in vigore dell'[articolo 5, comma 3, D.Lgs. 147/2015](#), nella fase di accertamento di una plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di cessione di beni a titolo oneroso, l'Amministrazione finanziaria **era legittimata a procedere in via presuntiva sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro**, restando a carico del contribuente **l'onere di superare la presunzione** di corrispondenza del prezzo incassato col valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, **dimostrando di aver in concreto venduto ad un prezzo inferiore**.

Il criterio induttivo adottato dal Fisco trovava peraltro conferma nell'orientamento della Corte di cassazione, la quale – a più riprese (sentenza n. 25290/2014, sentenza n. 12632/2012, sentenza n. 11012/2012, sentenza n. 22869/2011 e sentenza n. 18705/2010) – **aveva avallato tale modalità accertativa**, nonostante **l'orientamento contrario di parte della giurisprudenza di merito** (C.T. Prov. Reggio Emilia sentenza n. 43/01/2009 e C.T. Prov. Reggio Emilia sentenza n. 84/03/2015) e **della dottrina**.

Da un lato, quindi, vi era **la concreta e oggettiva difficoltà** per il contribuente **di fornire una prova contraria** alla presunzione relativa adottata dall'Agenzia delle entrate e, dall'altro, vi era (e vi è tutt'ora) una **notevole diversità tra i principi di determinazione della base imponibile** ai fini dell'imposta di registro (calcolata come regola generale in base al valore normale) e quelli che regolamentano la base imponibile ai fini Irpef, con particolare riguardo **alle plusvalenze**



**immobiliari consecutive nell'ambito dei redditi diversi** (calcolata come differenza tra il corrispettivo di vendita incassato ed il prezzo di acquisto del bene, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo).

Tutto ciò determinava una **situazione di ingiusta disparità** tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, cui ha posto rimedio l'entrata in vigore dell'[articolo 5, comma 3, D.Lgs. 147/2015](#), citato dai giudici calabresi nella richiamata sentenza n. 194/2024.

Mediante **tal norma di interpretazione autentica** (che, in quanto tale, esplica **efficacia retroattiva**) è stato stabilito che l'Amministrazione finanziaria **non può procedere ad accettare**, in via induttiva, una **plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di una cessione di immobile** o di azienda solo **sulla base del valore dichiarato**, accertato o definito ai fini di altra imposta commisurata al valore del bene (ad esempio, l'imposta di registro), **dovendo il Fisco individuare ulteriori indizi**, gravi, precisi e concordanti, che **supportino tale accertamento** (Cassazione n. 22728/2020).

In concreto, l'eventuale accertamento ai fini delle imposte sui redditi potrebbe essere possibile solo nel caso in cui l'Agenzia delle entrate sia in grado di **fornire elementi di prova ulteriori**, tra cui – secondo quanto indicato dalla giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 1823/2017, Cassazione n. 11471/2019 e Cassazione n. 6135/2016) – vi sarebbero, a titolo esemplificativo:

- **le tariffe di vendita indicate negli annunci pubblicati;**
- **le differenze rispetto ai prezzi applicati per analoghe tipologie di immobili;**
- **un corrispettivo dichiarato insufficiente** a garantire un utile adeguato;
- **le dichiarazioni rese dagli acquirenti.**

La normativa contenuta nel sopra citato [articolo 5, D.Lgs. 147/2015](#), ha, quindi, indubbiamente avuto **il pregio di ampliare le tutele per le parti venditrici di immobili "plusvalenti"**, come è accaduto proprio nella fattispecie trattata nella sentenza in commento, con la quale i giudici hanno rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza di primo grado che aveva avuto esito vittorioso per il contribuente (sentenza n. 6142/2018). Ciò in quanto **la base imponibile ai fini Irpef è data** non già dal valore (normale) del bene, ma dalla **differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto del bene ceduto**, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Da ultimo si evidenzia che la sentenza in discussione ha, poi, evidenziato che **l'accertamento della plusvalenza avrebbe dovuto riposare anche su altri parametri**, desumibili, ad esempio, dai **valori a fini Imu**, o da altri dati forniti da pubbliche istituzioni sul valore degli immobili, **cosa che non è stata effettuata dall'Amministrazione appellante**.

Sul punto, tuttavia, si ritiene che il **richiamo ai "valori a fini Imu" non appaia essere propriamente in linea** con tutto quanto sopra illustrato, atteso che dette tipologie di valori ("valore venale" o "valore catastale") poco hanno a che fare con il concetto di "corrispettivo



incassato", che invece **dovrebbe guidare**, ai fini Irpef, la **determinazione dei redditi diversi rappresentati dalle plusvalenze immobiliari**.



## DIRITTO SOCIETARIO

# ***Efficacia esimente del modello 231/2001: analisi di un caso concreto***

di Andrea Onori

Master di specializzazione

## **Modello Organizzativo 231 e Organismo di Vigilanza**

Scopri di più

[Nel precedente contributo](#) si è analizzato, parzialmente, il contenuto della **recente sentenza del Tribunale di Milano n. 1070/24 del 25.1.2024** che ha ripercorso, in linea di diritto, le caratteristiche che deve possedere un Modello di Organizzazione e Gestione di cui al D.Lgs. 231/2001, affinché lo stesso abbia quella **efficacia esimente**, che permetta all'Ente che lo ha adottato **di non rispondere dei reati commessi dai soggetti apicali** o dai soggetti a **questi ultimi sottoposti**.

Con il presente si vuole completare l'analisi della sentenza, andando a commentare la parte relativa alla **comparazione del comportamento** effettivo adottato dell'Ente imputato con le previsioni formali previste dalla prassi e dalla dottrina.

La fattispecie oggetto di analisi da parte del Collegio giudicante vede la presenza di un Modello 231 adottato dalla Società XY a far data dal 2006, successivamente aggiornato nel 2011 e nel 2016, **nominando l'Organismo di Vigilanza** con il compito di vigilanza **sul corretto funzionamento del Modello stesso**.

Dagli atti di causa si evince che il Modello (ultima versione) adottato con delibera del CdA nel 2016 **era stato ritenuto adeguato**, mentre la versione precedente, adottata nel 2011, non è stata ritenuta idonea a prevenire il rischio reato oggetto di imputazione, le **false comunicazioni sociali**.

È emerso, inoltre, che prima della versione del 2011, la Società XY aveva adottato un precedente Modello nel 2006 che ha **subito una serie di modifiche e aggiornamenti** (Codice di comportamento e introduzione di nuovi reati presupposto).

**Con riguardo al Modello (versione 2011) non sono stati mossi** rilievi al contenuto del Codice di Comportamento, né all'apparato sanzionatorio e disciplinare.

La principale carenza ravvisata in tale Modello è stata che **lo stesso presentava solamente una Parte Generale** in cui erano descritti:



1. il **quadro normativo**;
2. i **principi ispiratori del modello**, le sue finalità e i destinatari, i compiti, i requisiti e le modalità di funzionamento dell'Organismo di Vigilanza;
3. il **Codice di comportamento**;
4. la **struttura organizzativa** e le procedure aziendali;
5. il **sistema delle deleghe** e delle procure;
6. le **caratteristiche della comunicazione**, formazione e informativa sul Modello;
7. l'**apparato sanzionatorio**.

### Principale elemento di criticità del Modello?

La mancanza di una analisi del rischio-reato e assenza di protocolli di **prevenzione del rischio-reato**.

Per contro, dallo svolgimento del processo è emerso che **l'attività di mappatura del rischio-reato era stata effettivamente svolta**.

Ciò è emerso chiaramente dalle **risultanze dei verbali** dell'Organismo di Vigilanza (OdV).

Proprio in considerazione di tali evidenze (Verbali OdV), il Collegio giudicante **non ritiene condivisibili le osservazioni di Consulenti Tecnici** con riferimento alla carenza dell'attività di mappatura riscontrata ed evidenziata dai verbali esaminati.

Viene evidenziata una **maggior sofisticazione tra le attività di «risk assessment»** confluente nel Modello versione 2016 rispetto a quelle della versione 2011.

Il collegio giudicante, inoltre, non ritiene che **fossero carenti i protocolli di prevenzione del rischio-reato** anche se «*da un lato è vero che il Modello del 2011 non contemplasse formalmente la parte speciale*».

La Società XY aveva adottato delle **policies di gruppo** (elencate nella sentenza) che altro non sono che **«protocolli che contengono specifiche procedure di prevenzione rischio-reato»** che sono successivamente **confluite nel Modello versione 2016**.

È stato rilevato come la struttura operava «*mediante un complesso e dettagliato sistema di deleghe e livelli autorizzativi formalizzati*», «*alcune aree rilevanti a livello di gruppo erano riservate a particolari funzioni e/o soggetti*», inoltre, anche i contratti stipulati tra la società e i suoi clienti dovevano essere **valutati e approvati da determinati soggetti incaricati**, facendo emergere chiaramente la volontà della società di rendere sicure tali operazioni.

La Società aveva adottato, oltre al Codice Etico, anche **un Codice di Condotta**.

Su questo ultimo aspetto il collegio ha rilevato quanto segue: «*Sebbene [...] esso si sarebbe dovuto inserire nella parte generale del Modello, ciò che interessa ai nostri fini è rilevare che il*



*predetto documento, oltre a delineare i principi di comportamento che la Società si aspettava dai propri dipendenti, indicava le modalità con le quali i soggetti che ritenevano di dover segnalare un problema o una situazione di rischio potevano farlo [...]. Detto documento [...] trattava, con la stessa modalità **ogni area considerata potenzialmente a rischio** (concussione, corruzione, conflitti di interesse, protezione dei dati, delle informazioni e dei beni, rispetto dei diritti umani, salute e sicurezza, ambiente e donazioni politiche)».*

È emerso che «**significativi protocolli di prevenzione del rischio-reato, finalizzati ad operare in alcuni settori a rischio della società**» (quelli interessati dalla circolazione del denaro) erano già stati approvati nel 2013 e solo nel 2016 richiamati nel Modello. La differenza tra i due Modelli, non era sul piano dei contenuti, quanto su quello della struttura morfologica degli stessi, nel senso che nel Modello 2013 questi erano contemplati come protocolli allegati, mentre «**in quello del 2016 sono stati più correttamente inseriti nella parte speciale**».

Ulteriore evidenza fu che il «**clima aziendale era caratterizzato da uno stile di management accentuato ed autocratico**», che «*ha comportato la sistematica violazione e l'aggiramento del sistema di governance e delle policy aziendali poste a base del sistema di controllo interno*».

Dal dibattimento si è tratto «un quadro aziendale dove venivano **perpetrati comportamenti fraudolenti sintetizzabili come segue**:

1. raggiungimento di **obiettivi economici irraggiungibili**;
2. presenza di **settori di attività gestiti da pochi manager** (intaccando il principio della separazione delle funzioni);
3. **alterazione di dati e di report** (management override).

Dinnanzi a tali comportamenti «*l'individuazione delle irregolarità e delle manipolazioni contabili diviene particolarmente complessa, poiché le modalità con cui le stesse vengono commesse sono particolarmente ingannevoli, comportando l'aggiramento dei presidi di controllo*».

Arrivando alle conclusioni il Collegio del Tribunale di Milano ha richiamato la nota Sentenza «Impreglio» della Corte di cassazione (sentenza n. 23401/2022): «**se l'evento realizzato a causa dell'inosservanza della regola cautelare risulta non evitabile, non vi è spazio per l'affermazione di colpa**».

La medesima sentenza del Supremo Collegio evidenzia, inoltre, come sia necessaria una «**valutazione del modello in concreto, non solo in astratto**».

Quest'ultimo deve essere testato **in relazione alle regole cautelari** che risultano violate e che comportano il rischio di reiterazione dei reati della stessa specie.

Il Collegio conclude ritenendo il modello, adottato dalla Società XY, **idoneo ed adeguato a prevenire i reati di falso in bilancio all'epoca dei fatti**.



Ultima analisi compiuta dal Collegio del Tribunale di Milano è stata effettuata in merito alla **«eventuale elusione fraudolenta del Modello ad opera di coloro che avevano il potere di gestire e manipolare le poste contabili»**.

I giudici di prime cure anche in questo caso hanno richiamato la Sentenza «Impreglio» dove è stato indicato che **«il concetto di elusione implica necessariamente una condotta munita di connotazione decettiva, consistendo nel sottrarsi con malizia ad un obbligo ovvero all'aggiramento di un vincolo, nello specifico rappresentato dalle prescrizioni di Modello»**.

La Sentenza continua evidenziando che **«il predicato fraudolenta, in aggiunta, pretende una condotta ingannevole, falsificatrice, obliqua, subdola»**.

Dalla vicenda oggetto del giudicato in commento è emerso il fenomeno del c.d. **management override** in presenza del quale qualsiasi modello, seppur adeguato ed efficacemente attuato, **non sarebbe in grado di evitare comportamenti elusivi e manipolatori**.

Le frodi perpetrate sono state il risultato di una **serie di comportamenti fraudolenti** posti in essere da pochi, non evitabili, né altrimenti prevedibili, che sono venuti allo **scoperto solo a seguito di una segnalazione anonima** (Whistleblowing).