



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 3 Luglio 2024

CONTENZIOSO

[La Cassazione sempre più tollerante verso le piccole frodi fiscali](#)

di Gianrocco Rossetti, Maria Erika De Luca

CASI OPERATIVI

[Auto assegnata all'amministratore](#)

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

[Concordato preventivo biennale con compenso ad hoc](#)

di Alessandro Bonuzzi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Esclusi i benefici convenzionali sui dividendi per la società schermo](#)

di Marco Bargagli

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Gli effetti dell'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta](#)

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

LA LENTE SULLA RIFORMA

[La riforma delle sanzioni introduce l'indetraibilità dell'IVA non dovuta](#)

di Luciano Sorgato

CONTENZIOSO

La Cassazione sempre più tollerante verso le piccole frodi fiscali

di **Gianrocco Rossetti, Maria Erika De Luca**

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



Tra le recenti sentenze pronunciate dalla III sezione penale della Corte di Cassazione va sicuramente segnalata la n. 8047/2024 depositata lo scorso febbraio. La pronuncia, sebbene si ponga nel solco di un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato in materia, merita comunque attenzione in quanto offre interessanti spunti di riflessione in tema di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto. Nella sentenza in oggetto, infatti, i giudici di legittimità si confrontano con il testo dell'articolo 131-*bis*, c.p., così come novellato dal D.Lgs. 150/2022, giungendo ad affermare non solo che la pluralità di reati unificati nel vincolo della continuazione non è di per se? ostativa alla configurabilità della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto ma anche che è possibile applicare la nuova disciplina sancita dalla c.d. Riforma Cartabia a fatti compiuti in un momento antecedente alla sua entrata in vigore.

Con la presente decisione la Cassazione ha ribadito, infine, che la configurabilità della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto può essere riconosciuta dal giudice all'esito di una valutazione complessiva della fattispecie concreta.

Nello specifico, tale valutazione, salve le condizioni ostative tassativamente previste dall'articolo 131-*bis*, c.p. per escludere la particolare tenuità dell'offesa o per qualificare il comportamento come abituale, deve tener conto di una serie di indicatori rappresentati, in particolare, dalla natura e dalla gravità degli illeciti in continuazione, dalla tipologia dei beni giuridici protetti, dall'entità delle disposizioni di legge violate, dalle finalità e dalle modalità esecutive delle condotte, dalle loro motivazioni e dalle conseguenze che ne sono derivate, dal periodo di tempo e dal contesto in cui le diverse violazioni si collocano, dall'intensità del dolo e dalla rilevanza attribuibile ai comportamenti successivi ai fatti.

Il fatto

Con sentenza pronunciata in data 1° dicembre 2022, la Corte d'Appello de L'Aquila accoglieva parzialmente il gravame presentato dal ricorrente avverso la sentenza del 15 luglio 2020 con

la quale il Tribunale di Pescara ne aveva dichiarato la penale responsabilità in ordine ai reati di cui agli articoli 2 e 8, D.Lgs. 74/2000 per aver emesso e utilizzato nella veste di amministratore sia di un hotel sia di una società di fornitura di energia elettrica, una fattura dell'importo di 38.000 euro relativa a una operazione inesistente in quanto riferita ad un'attività mai svolta dalla società fornitrice e lo aveva, conseguentemente, condannato, unificati i reati sotto il vincolo della continuazione, alla pena, sospesa, di anni 1 e mesi 8 di reclusione, oltre accessori.

Nel riformare la sentenza del giudice di I grado la Corte d'Appello abruzzese dichiarava l'avvenuta estinzione, stante la maturata prescrizione del reato di cui all'articolo 8, D.Lgs. 74/2000, rideterminando, pertanto, la residua pena principale in anni 1 e mesi 6 di reclusione, riducendo, altresì, anche la durata delle pene accessorie. Avverso tale sentenza l'imputato proponeva ricorso per cassazione articolando 4 motivi di impugnazione. I primi 3 motivi sono stati dichiarati inammissibili dalla Corte mentre, fondato, è stato ritenuto il quarto motivo. In particolare, con l'ultima eccezione in ricorso la difesa, avendo rilevato che alla luce della legislazione attualmente vigente, è applicabile l'articolo 131-*bis*, c.p. anche alla fattispecie criminosa residua a lui ascritta, cosa che non sarebbe stata ammissibile al momento della emanazione sia della sentenza di I grado che di quella di II grado e considerato che la vicenda presenta in ogni caso una ridottissima rilevanza penale, chiedeva che fosse dichiarata la sua non punibilità alla luce della disposizione innanzi citata.

Effetti della Riforma Cartabia sull'articolo 131-*bis*, c.p. e configurabilità della causa di esclusione della punibilità in presenza di reati legati dal vincolo della continuazione

La soluzione della questione sottoposta al vaglio dei Supremi giudici non può che partire dall'analisi degli effetti che la Riforma Cartabia ha avuto sull'ampliamento della sfera applicativa dell'articolo 131-*bis*, c.p.. E invero, tra le tante novità introdotte dal D.Lgs. 150/2022 sicuramente la modifica relativa al limite dell'applicabilità della disciplina dell'articolo 131-*bis*, c.p. sembra destinata ad avere un rilevante impatto pratico proprio perché agisce sulla soglia edittale in relazione alla quale può essere riconosciuta siffatta causa di non punibilità.

Nello specifico, se prima la particolare tenuità del fatto poteva essere concessa solo in relazione ai reati per i quali era prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a 5 anni, adesso ciò è possibile per i reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel minimo a 2 anni.

Questa modifica legislativa, intervenendo sul presupposto *quoad poenam* di applicabilità dell'esimente, prospetta un significativo ampliamento del raggio di azione dell'articolo 131-*bis*, c.p., indipendentemente dall'entità del massimo edittale della pena detentiva introducendo, così, un nuovo e diverso criterio di riferimento basato esclusivamente sul minimo di pena. Tale criterio rappresenta un vistoso ribaltamento della disciplina attuale

realizzato dal Legislatore su suggerimento della dottrina e indirizzato anche dalla Corte Costituzionale sul presupposto che lo stesso meglio riflette il possibile minore disvalore delle fattispecie delittuose nella loro modalità di realizzazione concreta. Un'altra novità, che interessa sempre il comma 1 dell'articolo 131-*bis*, c.p., riguarda il riferimento alla condotta susseguente al reato come parametro da considerare per stabilire se l'offesa sia di particolare tenuità. Il comma 1 dell'articolo 131-*bis*, c.p., alla luce della modifica già analizzata in precedenza, stabilisce ora quanto segue: *“Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel minimo a due anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, anche in considerazione della condotta susseguente al reato, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale”*.

Chiarito come l'intervento legislativo ha allargato le maglie dell'articolo 131-*bis*, c.p., per quanto qui di interesse, va esaminata la sua applicabilità anche in presenza di più reati tra loro collegati. Va subito detto, a tal proposito, che la configurabilità della causa di esclusione della punibilità in presenza di reati legati dal vincolo della continuazione è questione controversa in giurisprudenza, al punto che si è reso necessario un intervento da parte delle Sezioni Unite. Prima di tale intervento chiarificatore la giurisprudenza si presentava divisa sul punto dando luogo a 2 orientamenti diametralmente opposti. Secondo un primo indirizzo, essenzialmente fondato sul tenore letterale della formulazione di cui all'articolo 131-*bis*, c.p., la causa di non punibilità non era applicabile nel caso di più reati esecutivi di un medesimo disegno criminoso. Ciò che rilevava, per tale indirizzo, era l'oggettiva reiterazione di condotte penalmente rilevanti, pur se accertate nell'ambito del medesimo procedimento e pur se riconducibili a un'unica ideazione criminosa.

I sostenitori di questa tesi affermavano, infatti, che il reato continuato configura un'ipotesi di *“comportamento abituale”* e come tale ostativo al riconoscimento del beneficio. Un secondo orientamento, invece, riteneva possibile il riconoscimento della particolare tenuità del fatto in caso di reato continuato, purché questo non fosse considerato espressivo di una tendenza o di una inclinazione al crimine. Tale valutazione, secondo quest'ultimo orientamento, non poteva prescindere dalla valorizzazione di una pluralità di elementi, quali la gravità del fatto, la capacità a delinquere, i precedenti penali e giudiziari, la durata della violazione, il numero delle disposizioni di legge violate, gli effetti della condotta antecedente, contemporanea e susseguente al reato, gli interessi lesi e perseguiti dal reo, oltre alle motivazioni, anche indirette, sottese alla condotta.

Questi elementi, rappresentavano, pertanto, i parametri da cui far dipendere l'esclusione o meno del connotato della *“abitualità”* della condotta nel caso della mera continuazione, sicché la non punibilità per particolare tenuità del fatto poteva essere dichiarata anche in presenza di più reati legati dal vincolo della continuazione, giacché quest'ultima, non individuando comportamenti espressivi del carattere seriale dell'attività criminosa e dell'abitudine del soggetto a violare la legge, non si identificava automaticamente con l'abitualità nel reato, ostativa come tale al riconoscimento del beneficio.

Questo orientamento giurisprudenziale, dunque, affermava la compatibilità della causa di non punibilità con il vincolo della continuazione quando le azioni fossero state commesse nelle medesime circostanze di tempo e di luogo e non fossero in numero tale da costituire *ex se* dimostrazione di serialità ovvero di progressione criminosa ovvero di una tendenza o inclinazione al crimine.

A sciogliere questo nodo gordiano è intervenuta la Cassazione a Sezioni Unite decidendo nel senso della compatibilità tra i 2 istituti, salve le ipotesi in cui il giudice ritenga la continuazione idonea, in concreto, a integrare una o più delle condizioni che escludono la particolare tenuità dell'offesa o qualificano il comportamento come abituale.

La Cassazione ha così stabilito che il giudice è tenuto, in particolare, a compiere una valutazione complessiva della fattispecie concreta, *“che tenga conto di una serie di indicatori rappresentati, in particolare, dalla natura e dalla gravità degli illeciti in continuazione, dalla tipologia dei beni giuridici protetti, dall'entità delle disposizioni di legge violate, dalle finalità e dalle modalità esecutive delle condotte, dalle loro motivazioni e dalle conseguenze che ne sono derivate, dal periodo di tempo e dal contesto in cui le diverse violazioni si collocano, dall'intensità del dolo e dalla rilevanza attribuibile ai comportamenti successivi ai fatti”* (Cassazione, SS.UU. sentenza n. 18891/2022).

Una volta delineati per sommi capi i termini della *querelle* giurisprudenziale e appurato che le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno finalmente posto fine a questa annosa diatriba, i giudici di legittimità, richiamando proprio la citata sentenza, relativamente al caso in esame hanno affermato che *“non è condizione di astratta impraticabilità della ipotesi sostenuta dal ricorrente, la circostanza che il reato sia stato a lui contestato in continuazione con la violazione di cui all'articolo 8 del medesimo d. lgs n. 74 del 2000”*. Altresì, sempre in merito alla possibilità di applicare al caso *de quo* l'articolo 131-bis, c.p., hanno affermato che a nulla rileva il fatto che per il reato di cui all'articolo 8, D.Lgs. 74/2000 fosse stato dichiarato il non doversi procedere per l'intervenuta prescrizione, posto che, ai fini della esclusione della ipotesi di particolare tenuità il giudicante è tenuto a valutare anche la incidenza di eventuali reati prescritti aventi la stessa indole di quello in esame commessi dal medesimo soggetto che invoca la causa di non punibilità (Corte di Cassazione, sentenza n. 32857/2022).

L'articolo 131-bis, c.p. come norma più favorevole per il reo

Chiarito che, in conformità a quanto deciso delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, la continuazione tra reati non implica l'inapplicabilità dell'articolo 131-bis, c.p., si è posto per i giudici della III sezione penale un'altra importante questione avente a oggetto, stavolta, la possibile applicazione alla presente fattispecie della disciplina dettata dal citato articolo nella versione successiva alla intervenuta modificazione attuata a seguito della entrata in vigore del D.Lgs. 150/2022. Nel proprio ricorso, infatti, l'imputato, preso atto della vigenza attuale del novellato articolo 131-bis, c.p., relativamente alla fattispecie criminosa residua a lui ascritta,

chiedeva che fosse dichiarata la sua non punibilità, considerato che la vicenda presentava in ogni caso una ridottissima rilevanza penale così come richiede la norma a presupposto della sua applicazione.

Sul punto, premettendo che di tale novella legislativa la Corte d'Appello non aveva potuto tenere conto in quanto non ancora in vigore al momento della sua decisione, e considerato che la Riforma Cartabia ha inglobato nel raggio di azione dell'articolo 131-bis, c.p. anche l'articolo 2, D.Lgs. 74/2000, per il quale si procedeva nel caso di specie, gli Ermellini si sono pronunciati asserendo che la disposizione deve intendersi di carattere sostanziale e che la stessa è riferibile anche alle condotte delittuose che, come quella in oggetto, sono state commesse anteriormente alla data della sua entrata in vigore.

In considerazione di questo principio la presente decisione si allinea perfettamente con una recente pronuncia della Cassazione laddove è stato sancito che la *“disposizione dettata dall'articolo 131-bis c.p. nella nuova versione prevista dal d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 150, articolo 1, comma 1, lettera c), che ha sostituito le parole “massimo a cinque anni” con le parole “minimo a due anni” e ha inserito, dopo le parole “comma 1” quelle “anche in considerazione della condotta susseguente”, ed entrata in vigore il 30 dicembre 2022, giusta la previsione del d.l. 31 ottobre 2022, n. 162, articolo 6, nel testo convertito dalla l. 30 dicembre 2022, n. 199, in assenza di una disposizione transitoria, si applica anche a fatti di reato commessi in epoca anteriore alla data di entrata in vigore”* (Cassazione, sentenza n. 7573/2023).

La soluzione offerta dalla Corte parte dal presupposto fondamentale per cui le modifiche apportate all'articolo 131-bis, c.p. hanno dato luogo a una formulazione evidentemente più favorevole al reo rispetto alla precedente, pertanto, tenuto conto delle norme che regolano la successione di leggi penali nel tempo e, in ossequio alla regola di cui all'articolo 2, comma 4, c.p. per cui se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile.

È corretto, pertanto, ritenere che la norma, così come novellata, debba trovare applicazione anche in ordine ai fatti di reato posti in essere antecedentemente all'entrata in vigore della riforma di cui al D.Lgs. 150/2022.

Vi è poi da aggiungere che sul punto la Corte si è spinta anche oltre in quanto non solo ha riconosciuto la possibilità di applicare retroattivamente la disciplina del novellato articolo 131-bis, c.p. a tutte quelle figure criminose desumibili *quoad poenam* ma ha anche asserito che tale possibilità non è in alcun modo compromessa dal fatto che la richiesta non abbia formato oggetto di gravame e sia stata fatta per la prima volta dinanzi ai giudici di legittimità. Di questi principi il collegio ne ha fatto corretta applicazione e relativamente al caso in oggetto ha stabilito che, posto che l'illecito penale in contestazione non rientrava, al momento della pronuncia della sentenza impugnata, fra quelli che astrattamente erano suscettibili di formare oggetto di valutazione ex articolo 131-bis, c.p., nella sentenza pronunciata dalla Corte d'Appello abruzzese non è contenuto alcun elemento informativo, né positivo né negativo, che

consenta alla Corte di legittimità di rilevare con immediatezza e senza la necessità di svolgere esami di merito, la sussistenza o meno degli elementi per potere ritenere od escludere la qualificabilità del fatto addebitato al ricorrente in termini di particolare tenuità. Pertanto, gli Ermellini in ragione della complessa valutazione che nella fattispecie deve essere operata ai fini della eventuale riscontrabilità in concreto della causa di non punibilità, hanno stabilito che la relativa indagine esonda rispetto agli argini entro i quali è contenuto il giudizio di legittimità.

Conclusioni

Una volta delineata la posizione dominante dei giudici di legittimità in merito alla possibilità di applicare la causa di non punibilità ai reati continuati, anche con effetto retroattivo, appare opportuno aggiungere una ulteriore precisazione circa la portata innovativa dell'articolo 131-*bis*, c.p., così come novellato dal D.Lgs. 150/2022. Sicuramente la riforma rappresenta una novità estremamente favorevole per coloro che abbiano commesso piccole frodi fiscali considerato che viene riconosciuta al soggetto indagato/imputato di quasi tutti gli illeciti fiscali di poter richiedere la non punibilità qualora l'offesa sia di particolare tenuità, tuttavia è sempre opportuno valutare in maniera ponderata gli effetti che l'applicazione della causa di non punibilità può avere sia in ambito civile che in un eventuale e parallelo procedimento tributario pendente innanzi alle competenti CGT. Va evidenziato, infatti, che l'esclusione della punibilità per "*tenuità del fatto*" non può considerarsi al pari di una assoluzione, tutt'altro.

La non punibilità ai sensi dell'articolo 131-*bis*, c.p., accerta, in maniera definitiva, non solo che il reato è stato commesso ma anche che a commetterlo sia stato proprio colui che è stato dichiarato non punibili. In altri termini si accerta l'esistenza di un reato, se ne riconosce l'autore ma si esclude la sua punibilità. Ne consegue che l'archiviazione per particolare tenuità del fatto va comunque iscritta nel casellario giudiziale del soggetto fermo restando che non ne deve essere fatta menzione nei certificati rilasciati a richiesta dell'interessato, del datore di lavoro e della P.A. altresì, sempre dalla dichiarazione di non punibilità potrebbe derivare anche la possibilità per la parte offesa di ottenere il proprio risarcimento in sede civile-amministrativa. È evidente, pertanto, che se a primo acchito una pronuncia di questo tipo può risultare vantaggiosa per l'imputato in sede penale, non è detto che lo sia necessariamente anche dal punto civile e/o tributario. E invero, al contrario la stessa potrebbe addirittura avere effetti negativi nel procedimento tributario, poiché i giudici potrebbero convincersi della sussistenza dell'illecito fiscale. Pertanto, concludendo, la non punibilità ai sensi dell'articolo 131-*bis*, c.p. presenta comunque aspetti che non vanno sottovalutati nell'elaborazione di una strategia difensiva. Andrà, dunque, considerata con attenzione la possibilità di beneficiare dell'istituto premiale in esame in caso di violazioni penali tributarie, proprio perché i risvolti che ne potrebbero derivare sono tanti e non sempre tutti a favore dell'imputato.

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



CASI OPERATIVI

Auto assegnata all'amministratore

di Euroconference Centro Studi Tributari

 FiscoPratico

La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI**
per lo **Studio del Commercialista**

scopri di più >

Alfa Srl intende concedere una vettura in uso promiscuo al proprio amministratore.

Si chiede se tale concessione determina l'insorgere di un *benefit* tassabile in capo all'amministratore; si chiede altresì, in particolare, se tale vettura beneficia dei medesimi vantaggi fiscali, in termini di deduzione dei costi e di detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti, previsti nel caso di uso promiscuo al dipendente della società.

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



FiscoPratico

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Concordato preventivo biennale con compenso ad hoc

di Alessandro Bonuzzi

Seminario di specializzazione

Nuovo concordato preventivo biennale

Analisi della normativa e valutazioni di convenienza

Scopri di più

Le attività collegate al **concordato preventivo biennale** (CPB) vanno **quotate a parte**, con la conseguenza che al cliente va addebitato uno specifico **compenso professionale**, dunque **ulteriore** rispetto all'onorario richiesto per l'attività di **redazione e invio della dichiarazione** dei redditi e del modello Isa.

È quanto emerge dal **Vademecum** sugli **Onorari consigliati per la professione di dottore commercialista** predisposto dall'Associazione dottori commercialisti (ADC), nonché dal prontuario pubblicato dall'Associazione Nazionale Commercialisti (ANC) avente ad oggetto gli **Onorari Consigliati per l'anno 2024**.

È bene chiarire che entrambi i documenti non si pongono l'obiettivo di introdurre delle **tariffe professionali**, bensì si preoccupano di fornire un **supporto valevole** come **punto di riferimento generale**.

Le 2 associazioni, benché legate dalla stessa finalità, adottano un **approccio differente** sul tema del CPB.

L'**ADC** scompone l'attività di assistenza al concordato preventivo in 2 sub attività:

- una prima attività, “*qualificabile come **assistenza tributaria***”, consistente nella *compilazione del modello ISA e del modello CPB*”
- una seconda attività, “*qualificabile come **consulenza tributaria***, consistente nella *valutazione circa la convenienza della proposta*”. Tale “*seconda attività consisterà, tra l'altro, nell'elaborazione di previsioni economiche*”.

Secondo l'ADC, “*Gli onorari per la compilazione e trasmissione del modello ISA saranno quelli ordinariamente applicati dal professionista, mentre la **compilazione e trasmissione del modello CPB** e la **consulenza tributaria** dovranno essere **autonomamente quotate**. L'onorario complessivo pertanto sarà costituito dal compenso per le singole attività, prescindendo dall'adesione o meno al CPB, oltre al **compenso a percentuale in caso di adesione***”.

In particolare, il **Vademecum** stabilisce:

- per l'attività di **compilazione** e **trasmissione** del modello CPB, un **onorario fisso di 250 euro**;
- per l'attività tributaria di **consulenza** relativa al CPB, un **onorario fisso di 400 euro**, a cui se ne deve aggiungere uno a percentuale in caso di adesione, che va **dall'1% al 3% del reddito imponibile proposto**.

Quindi, ipotizzando l'adesione del cliente al CPB sulla base di un **reddito proposto di 50.000 euro**, l'onorario legato agli adempimenti del CPB andrebbe da un minimo di 1.150 euro ($250 + 400 + 50.000 \times 1\%$) a un massimo di 2.150 euro ($250 + 400 + 50.000 \times 3\%$). Come si può già notare dall'esempio, la **forbice** che ne deriva non è di poco conto, atteso che il **compenso massimo è quasi il doppio dell'onorario minimo**.

A differenza dell'ADC, l'**ANC**, nel fissare i compensi per l'attività collegata al CPB, considera l'adempimento in **maniera unitaria**. L'onorario deve essere rapportato alla **complessità** e al **tempo** dedicato all'attività, assumendo, quindi, rilevanza la **tipologia di cliente**. In particolare, il prontuario dell'ANC individua 3 categorie di clienti e altrettante misure di **compenso con un minimo e un massimo**; l'onorario previsto per la gestione completa del CPB:

- per i contribuenti **forfettari**, va da un minimo di **150** euro a un massimo di **250** euro;
- per le **imprese individuali** e le **società di persone**, va da un minimo di **200** euro a un massimo di **600** euro;
- per le **società di capitali**, va da un minimo di **300** euro a un massimo di **800**

Al di là della specifica misura del compenso (che deriva dall'applicazione dell'uno o dell'altro approccio), il messaggio lanciato da entrambe le associazioni ci deve arrivare forte e **chiaro**: far "pesare" ai nostri clienti l'ulteriore attività legata al CPB che siamo chiamati a effettuare, applicando uno **specifico compenso aggiuntivo**. Il ché certamente non sarà facile soprattutto di questi tempi; tuttavia, il non farlo non porterebbe altro che **sminuire e svalutare la nostra consulenza** e perciò il nostro "valore" agli occhi del cliente. **La qualità e la professionalità del servizio si pagano**.

Esclusi i benefici convenzionali sui dividendi per la società schermo

di Marco Bargagli

OneDay Master

Redditi di natura finanziaria prodotti all'estero e criptovalute

Scopri di più

Prima di affrontare il tema dell'abuso delle **disposizioni convenzionali**, giova evidenziare che, a livello domestico, la normativa prevede specifiche regole riferite al **trattamento fiscale dei dividendi**, articolate sulla base di una **duplice direttrice**:

- il **regime del rimborso** (ex [articolo 27-bis, comma 1, D.P.R. 600/1973](#)) che prevede il ristoro della ritenuta alla fonte corrisposta al momento del pagamento dei redditi nei **confronti della casa madre non residente**. In tale prima circostanza, la società figlia residente in Italia, applicando la **direttiva madre-figlia**, opera una **ritenuta alla fonte a titolo di imposta** pari al 1,20% (ex [articolo 27, comma 3-ter, D.P.R. 600/1973](#)); successivamente, il soggetto estero che ha percepito i dividendi potrà **richiedere il rimborso** della tassazione subita a titolo d'imposta;
- il **regime dell'esenzione** ([articolo 27-bis, comma 3, D.P.R. 600/1973](#)).

In tale seconda ipotesi, il soggetto residente in Italia che ha erogato i redditi all'estero, in linea con le disposizioni previste dalla **Direttiva madre-figlia**, su **richiesta del soggetto non residente** può direttamente **evitare l'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo di imposta** nella misura indicata nell'[articolo 27, comma 3-ter, D.P.R. 600/1973](#). In siffatto contesto, attuando **manovre elusive** operate da parte di Gruppi multinazionali, il *treaty shopping* viene considerato un **pernicioso fenomeno di elusione fiscale** finalizzato ad ottenere un **indebito risparmio d'imposta**, mediante il quale si tende a **sfruttare indebitamente il regime vantaggioso** contenuto in una o più Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sul reddito, **attraverso l'artificiosa localizzazione di una struttura economica** (c.d. *conduit company* o società veicolo) in uno dei Paesi aderenti ad una determinata **Convenzione internazionale**, affinché detta struttura **diventi funzionale alla fruizione delle agevolazioni previste da un trattato internazionale**, altrimenti non spettanti.

La **Direttiva madre-figlia** non fa richiamo alla **clausola antiabuso del beneficiario effettivo** prevista, invece, per la **direttiva comunitaria interessi e canoni**.

Tuttavia, l'articolo 1, paragrafo 2, della Direttiva madre-figlia, rende, comunque, operante

“l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare le frodi e gli abusi”.

Per tale motivo, il legislatore aveva inizialmente introdotto, nel nostro ordinamento, una **disposizione antielusiva** specifica contenuta nell'[articolo 27-bis, comma 5, D.P.R. 600/1973](#), il quale disponeva che **quando la società “madre”**, risulta controllata direttamente o indirettamente da uno o più soggetti non residenti in uno degli Stati dell'Unione europea, il **regime di esonero** dall'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta, si applica a condizione che la società comunitaria *“dimostri di non detenere la partecipazione allo scopo esclusivo o principale di beneficiare del regime in esame”* ponendo, quindi, **l'onere della prova** a carico del **soggetto estero che percepisce i dividendi**, che dovrà dimostrare le valide ragioni economiche sottostanti alla detenzione della partecipazione nella **società figlia italiana**.

Successivamente, con riferimento alle remunerazioni corrisposte **dall'1.1.2016**, il comma 5, del citato [articolo 27-bis, D.P.R. 600/1973](#), è stato sostituito dall'[articolo 26, comma 2, lett. b\), L. 122/2016](#).

In estrema sintesi, attualmente, in **attuazione della direttiva comunitaria 2015/121** del 27.1.2015, le **disposizioni antielusive in tema di dividendi** sono disciplinate nel nostro **ordinamento nazionale** con l'applicazione dell'[articolo 10-bis, L. 212/2000](#) (recante la disciplina dell'**abuso del diritto e dell'elusione fiscale**).

Nello specifico, **qualora non si renda applicabile l'esenzione dalla ritenuta alla fonte**, prevista dal citato [articolo 27-bis, comma 3, D.P.R. 600/1973](#):

- **in ambito Extra-UE**, ai sensi dell'[articolo 27, comma 3, D.P.R. 600/1973](#), **la ritenuta è operata a titolo di imposta** e con l'aliquota del **27%** sugli utili corrisposti a soggetti non residenti nel territorio dello Stato;
- **in ambito UE**, ai sensi dell'[articolo 27, comma 3-ter, D.P.R. 600/1973](#), **la ritenuta è operata a titolo di imposta** e con l'aliquota dell'**1,20 %** sugli **utili corrisposti alle società** e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che sono **inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle Finanze** emanato ai sensi dell'[articolo 168-bis, Tuir](#).

Sempre in ottica antiabuso, l'**edizione 2014 del modello Ocse di Convenzione** (e relativo Commentario) prevede che è **considerato il beneficiario effettivo dei flussi reddituali**, quando il percettore dei redditi **goda del semplice diritto di utilizzo** dei flussi reddituali (*right to use and enjoy the interest*) e non sia, conseguentemente, obbligato a retrocedere gli stessi ad altro soggetto, sulla base di **obbligazioni contrattuali o legali, desumibili anche in via di fatto** (*unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person*).

Ciò posto, importanti **principi di diritto** in tema di ritenuta alla fonte a titolo d'imposta **da applicare sui dividendi**, sono stati diramati dalla suprema Corte di cassazione, con la **recente**

sentenza n. 10305/2024 pubblicata in data 16.4.2024.

Gli ermellini, hanno sancito che, in **presenza di una struttura societaria non genuina (c.d. società schermo)**, la normativa convenzionale prevale su quella domestica, solo se viene **escluso il carattere abusivo dell'operazione posta in essere**.

A parere degli Ermellini, il Commentario OCSE stabilisce che **“l'utilizzo di società schermo può essere contrastato anche con disposizioni in materia di imprese estere partecipate”** e che una caratteristica delle varie legislazioni *“è quella di consentire ad uno Stato contraente di assoggettare ad imposta i residenti sul reddito attribuibile alle partecipazioni detenute in determinati stati esteri”*.

In sintesi, il ragionamento nel merito espresso da parte del **giudice del gravame**, secondo cui la normativa convenzionale doveva comunque prevalere, avrebbe dovuto basarsi sulla **negazione del carattere elusivo dell'operazione**.

Lo **stesso Commentario OCSE** ammette, infatti, che i singoli Paesi contraenti possono adottare **una disciplina antielusiva nei confronti di società schermo**, ed esclude la fondatezza dell'interpretazione delle norme convenzionali, nel senso che le stesse **ostino all'assoggettamento ad imposta dei residenti sul reddito attribuibile alle partecipazioni detenute in determinati Stati esteri**.

In tale contesto, l'elusione fiscale, quale espressione dell'abuso del diritto, in ossequio ai principi espressi dalla raccomandazione n. 2012/772/UE, **sussiste quando l'operazione economica esaminata manchi di sostanza economica**, i cui indici sono rappresentati dalla **non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e dalla non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato**, mentre per **vantaggi fiscali indebiti si considerano i benefici realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario** (Cassazione n. 34595/2019).

Rilevano i supremi giudici che occorre sempre garantire **la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un differente carico fiscale** (Cassazione n. 439/2015; Cassazione n. 3938/2014); libertà che, tuttavia, incontra **il limite dell'uso distorto degli strumenti giuridici**, come nelle ipotesi in cui **l'operazione difetti di ragioni economicamente apprezzabili, diverse dalla mera aspettativa di benefici fiscali**.

In definitiva, la **“società schermo”** è una **costruzione artificiosa finalizzata ad eludere la normativa degli Stati membri**; la sua funzione essenziale **non è quella di raggiungere un risultato sostanzialmente economico** ma, piuttosto, ottenere **un vantaggio fiscale**, tramite un **raggiro della ratio della norma tributaria**.

Pertanto, la **figura della “società schermo”** è una **forma di abuso del diritto**, rilevante sia ai fini civilistici, come risultato dell'esercizio di un diritto **oltre il limite “funzionale”**, implicitamente previsto dalla singola norma, sia a fini tributari, **quale strumento asservito al raggiungimento**



di un mero beneficio fiscale indebito.

I giudici di piazza Cavour, facendo riferimento alla costante giurisprudenza della Corte di giustizia europea, concludono che **la costruzione di puro artificio è quella finalizzata ad eludere la normativa dello Stato membro interessato, creando catene di società prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale, giustificando così una legislazione nazionale restrittiva della libertà di stabilimento.**

Ciò significa che, al legislatore nazionale, è consentito **di prevedere una disciplina antielusiva domestica, finalizzata ad evitare, tra l'altro, che la disciplina pattizia possa essere strumentalizzata al fine di favorire finalità elusive.**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Gli effetti dell'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta

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

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

Per l'effettiva applicazione della disposizione in materia di **affrancamento delle riserve in sospensione** di imposta, l'articolo 14, comma 2, Correttivo Ires, prevede la pubblicazione di un **decreto regolamentativo**, da emanarsi **entro 60 gg dalla approvazione della norma principale**. Tuttavia, la conoscenza dei precedenti interpretativi di prassi, in modo particolare della [circolare n. 33/E/2005](#), ci permette di elaborare qualche **interessante considerazione**. L'articolo 14, Correttivo Ires, nulla dice in **materia di perfezionamento** e, quindi, di **decorrenza dell'affrancamento**, limitandosi ad affermare che l'imposta sostitutiva è **liquidata nel modello Redditi relativo al periodo d'imposta 2024**. Quindi, sembra di poter dire che, in linea con le ultime norme in materia di riconoscimento dei valori fiscali tramite imposta sostitutiva (es. regolarizzazione del magazzino, assegnazione agevolata immobili, rivalutazione beni di impresa ecc.), la norma in rassegna **non condiziona l'efficacia dell'affrancamento, alla circostanza che esista la riserva al momento in cui sia versata l'imposta sostitutiva**, né che il **beneficio** sia **subordinato al versamento effettivo** della stessa. Da qui due possibili conseguenze:

- la **riserva**, perché esistente alla data del 31.12.2024, potrà essere distribuita nel corso dei **primi mesi del 2025**, prima del versamento della prima rata della imposta sostitutiva, senza che tale evento generi inibizione all'affrancamento, né **tassazione in capo alla società**;
- in caso di indicazione dell'imposta sostitutiva nel modello Redditi, il mancato versamento della prima rata di tale imposta **non dovrebbe comportare l'inefficacia della scelta**, bensì **l'iscrizione a ruolo del debito**.

La prima delle due tesi è stata sostenuta dalla citata [circolare 33/E/2005](#) che, al paragrafo 4.2., ha affermato la **piena efficacia dell'affrancamento**, laddove l'imposta sia stata **versata secondo le scadenze di legge**, a prescindere dal fatto che la **riserva esista al momento del versamento**.

Più delicato il tema esposto nella **seconda tesi**. Nella citata [circolare n. 33/E/2005](#), emerge sì l'obbligo del pagamento della imposta sostitutiva, ma ciò **non comporta necessariamente che il pagamento condizioni il riconoscimento fiscale della scelta eseguita**. L'esperienza delle

ultime disposizioni di legge sopracitate – che prevedono il riconoscimento fiscale di un certo dato plusvalente (previo versamento di imposta sostitutiva) – legittima la tesi secondo cui un **mancato pagamento** non annulla l'affrancamento, né ostacola il **perfezionamento del medesimo**, comportando **l'iscrizione a ruolo della somma dovuta**. Il tema dovrà, comunque, essere rivisto, alla luce del **emanando decreto attuativo**.

Un altro punto, che dovrà essere confermato dal decreto attuativo, è quello di valutare se la procedura di affrancamento deve riguardare necessariamente **tutte le riserve in sospensione di imposta** presenti nel bilancio **chiuso al 31.12.2023** e se essa debba essere necessariamente eseguita per **l'intero importo della riserva esistente**. A favore di una certa **libertà nella scelta** (quindi non necessariamente tutte le riserve, né altrettanto necessariamente l'intera riserva) depone la **tesi interpretativa** contenuta nella [circolare n. 33/E/2005](#), **che affermava**:

“L'affrancamento delle riserve e dei fondi in sospensione di imposta, nonché dei saldi attivi di rivalutazione è una facoltà del contribuente, che può essere esercitata:

- per tutti o soltanto per alcuni di detti fondi, riserve e saldi attivi di rivalutazione;*
- per il loro intero ammontare o soltanto per una parte.*

L'affrancamento, ed il conseguente versamento di imposta sostitutiva del 10%, è procedura che, se eseguita, rende **non più ottenibile il credito d'imposta**, che spetta laddove sia **distribuita una riserva in sospensione di imposta** che non sia stata affrancata.

Vediamo di esemplificare le **due possibili situazioni** che si vengono a creare, prevedendo o meno l'affrancamento ed avendo deciso di **distribuire il saldo attivo da rivalutazione monetaria**, affrancato o non affrancato.

Caso 1) **senza affrancamento**. Una Srl ha iscritto nel patrimonio netto un **saldo attivo in sospensione** di imposta per euro 97.000 (al netto della sostitutiva del 3% pagata sulla rivalutazione). Il **saldo attivo viene distribuito**. In primo luogo, si forma (in capo alla società) un imponibile di euro 100.000 (euro 97.000 + 3% = euro 100.000), sui cui è dovuta Ires per euro 24.000 = (euro 100.000*24%). Spetta il credito d'imposta di euro 3.000; quindi, il saldo globale è di euro 21.000 = (euro 24.000 – euro 3.000).

Caso 2 **con affrancamento**. La società versa l'imposta sostitutiva su euro 97.000 (l'imponibile su cui versare la sostitutiva dovrebbe essere il medesimo, cioè al **netto della imposta da rivalutazione**, su cui sarebbe stato eseguito l'affrancamento al momento della rivalutazione come ha affermato la [circolare n. 6/E/2022](#), par. 4.7), quindi euro 9.700. Poi distribuisce **il saldo attivo senza prelievo alcuno sulla società**.

Dal punto di vista della società, quindi, il confronto sarà tra un costo di euro 21.000 ed un costo di euro 9.700.

Discorso diverso va fatto, invece, per la **riserva da riallineamento in sospensione di imposta**. Anche questa ultima potrà certamente essere affrancata, ma quali sono **gli effetti della distribuzione?**

Sul punto, va ricordato un condivisibile **passaggio interpretativo** contenuto nella citata [circolare n. 6/E/2022](#) (par. 4.8), secondo il quale la disciplina fiscale della distribuzione dipende dal **tipo di riserva che è stato vincolato in sospensione di imposta**. Se il vincolo ha riguardato una riserva di utili, la distribuzione dal punto di vista della società segue lo **schema delle esemplificazioni sopra ricordate**, ma dal punto di vista del socio le cose cambiano in funzione **del tipo di riserva** che a suo tempo **è stata vincolata**. Infatti, se il vincolo fosse stato disposto su una **riserva di capitale**, la riserva **non muta la propria natura**, bensì si limita a diventare in **sospensione di imposta** sicché, in caso di distribuzione, per la **società si genera imponibile** come sopra ricordato, ma dal punto di vista dei **soci si ha la riduzione del costo della partecipazione**, in luogo della formazione di un dividendo tassabile.

Quindi, volendo esemplificare; si ipotizzi che una Srl abbia una riserva di capitali in sospensione di imposta da riallineamento iscritta in bilancio per euro 97.000.

Caso 1 **senza affrancamento**: la riserva per euro 100.000 determina una **Ires dovuta di euro 24.000** (dovrebbe spettare logicamente il credito d'imposta di euro 3.000, anche se l'[articolo 14, L. 342/2000](#); legge richiamata da ogni successivo riallineamento non cita in questo caso il diritto al credito d'imposta), mentre il **socio riduce il costo della partecipazione**.

Caso 2 **con affrancamento**. Viene versato l'importo di euro 9.700 e la **distribuzione non genera dividendo sul socio**, ma solo riduzione del **costo della partecipazione**.

LA LENTE SULLA RIFORMA

La riforma delle sanzioni introduce l'indetraibilità dell'IVA non dovuta

di **Luciano Sorgato**

OneDay Master

Quadro d'insieme dei temi di Riforma dello Statuto del contribuente, dell'accertamento e del contenzioso

Scopri di più

All'articolo 2, punto 6, del D.Lgs. di riforma delle sanzioni, viene riformato il comma 6, dell'[articolo 6, D.Lgs. 471/1997](#), prevedendo l'**indetraibilità dell'Iva non dovuta**.

Più specificamente, nei confronti di chi **computa illegittimamente in detrazione** l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, viene prevista la **sanzione amministrativa** pari al **70% dell'ammontare della detrazione compiuta**. Nel caso di applicazione dell'imposta con **aliquota superiore a quella prevista** per l'operazione (o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette), erroneamente assolta dal cedente/prestatore, il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa **tra 250 euro e 10.000 euro**. In tale ultima ipotesi, **resta fermo il diritto** del cessionario (o del committente) alla detrazione, ai sensi degli [articoli 19 e seguenti, D.P.R. 633/1972](#), della **sola imposta effettivamente dovuta**, in ragione della natura e delle **caratteristiche dell'operazione realizzata**.

La modifica introdotta è molto significativa in quanto, mentre la versione letterale attuale del comma 6, dell'[articolo 6, D.Lgs. 471/1997](#), mantiene **fermo il diritto del cessionario** (o del committente) all'intera detrazione dell'Iva, la nuova versione letterale la raccorda alla **sola "imposta dovuta"**, in congiunzione con le specifiche peculiarità fiscali dell'operazione. Se, quindi, un'operazione esente viene erroneamente assoggettata ad Iva, l'errata rappresentazione cartolare del paradigma fiscale dell'operazione (con base imponibile soggetta ad Iva, in luogo del previsto regime di esenzione) interdice al cessionario/committente il **diritto alla detrazione dell'Iva**, in quanto *"imposta non effettivamente dovuta"*. Costituisce indirizzo interpretativo costante del Giurisprudenza comunitaria, a cui ha da tempo prestato pieno avallo anche il giudice nazionale, che per **"Iva dovuta"** si debba intendere solo l'imposta connotabile come tale in base alle prescrizioni della legge e alla specifica configurazione fiscale delle operazioni, sempre come derivante dalle catalogazioni legislative. Fuori dallo schema legale, non vi è l'identità comunitaria dell'imposta e la rappresentazione cartolare che contrassegna erroneamente l'Iva, non assurge ad alcun **valore impositivo**, rimanendo del tutto estranea alla dinamica impositiva del tributo. L'Iva detraibile, quindi, rimane circoscritta ai soli principi di corretto governo fiscale delle varie

categorie di operazioni e alle sole **aliquote applicabili secondo la legge**. In virtù di tale revisione legislativa (e dell'introdotta limite del diritto di detrazione dell'imposta), il cessionario o committente è tenuto a verificare la **rispondenza a legge della struttura impositiva dell'operazione** (imponibile, non imponibile, esente, non soggetta) con manifeste funzioni di supplenza accertativa, che istituzionalmente andrebbero ritenute incentrate sulla sola Amministrazione finanziaria.

Tale allargamento di incombenze di verifica trova avvallo anche nel **successivo comma 8**, che prevede l'obbligo, nei confronti del cessionario/committente, nel caso di omessa emissione della fattura o di irregolare emissione della medesima, di **provvedere a comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate** (per non incorrere nella comminazione della sanzione amministrativa pari al 70 % dell'imposta, con un minimo di euro 250), esonerandolo dal solo **obbligo di controllare e di sindacare le valutazioni giuridiche** compiute dall'emittente della fattura riferite a titoli di non imponibilità, esenzione, esclusione dall'imposta derivanti da un **requisito soggettivo dell'emittente medesimo** che, peraltro, non si deve rendere **immediatamente verificabile**. Dalla chiara versione testuale del citato comma 8, appare evidente come la struttura fiscale oggettiva dell'operazione debba, invece, essere **giuridicamente sindacata dal cessionario/committente** e segnalata l'infrazione entro 90 giorni dal **termine di legge in cui doveva essere emessa la fattura**, ovvero **dalla data** della sua **emissione irregolare**.

Nel caso di fattura con base imponibile assoggettata ad Iva erroneamente assolta dal cedente, in luogo della corretta rappresentazione cartolare del diverso regime Iva (es. di esenzione o di non imponibilità), insorge anche la questione del recupero dell'iva indebitamente versata da parte del cedente (prestatore). La norma di più immediato raccordo appare essere l'[articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972](#), a mente del quale: (comma 1) *"Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'IVA non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data di versamento della medesima ovvero se successivo dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"*, od ancora e con raccordo ancora più specifico (comma 2): *"Nel caso di applicazione di un'IVA non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione Finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa"*.

Nel caso di **restituzione spontanea dell'iva** da parte del cedente/prestatore e di **regolarizzazione della detrazione dell'iva non dovuta da parte del cessionario/committente** (es. ricorrendo allo strumento del **ravvedimento operoso**), va verificata la possibilità di poter ricorrere all'opzione correttiva prospettata dall'[articolo 26, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), a mente del quale: *"la correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli artt. 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'art 27....deve essere fatta mediante annotazione delle variazioni in aumento nel registro di cui all'art 23 o in diminuzione nel registro di cui all'art. 25..."*. La verifica esegetica del ricorso a tale più tempestiva soluzione di **ripristino della legalità dell'imposta** (in luogo della più farragginosa istanza di rimborso inoltrata all'Agenzia delle entrate) deve sempre **dipartire dalla verifica concettuale di "Iva non dovuta"**. Per costante

indirizzo **giurisprudenziale comunitario** (Corte di giustizia Causa C-273/2018 (Kursu Zeme), Causa C-628//2016 (Kreuzmayr) e Causa C-5654/2015 (Farkas)) e nazionale (Cassazione n. 10439/2021), l'Iva non dovuta è l'Iva che non riassume il paradigma di tale natura a fondamento causale della sua estraneità alle regole fiscali di governo delle operazioni. Se, ad esempio, un'operazione non è soggetta ad Iva per **mancaanza del presupposto oggettivo** (in quanto non catalogabile come cessione di beni o prestazione di servizi ai sensi degli [articoli 2 e 3, D.P.R. 633/1972](#)), l'eventuale base imponibile Ivatata non genera sul piano giuridico **alcun simmetrico rapporto di Iva a credito/ Iva a debito**. Si viene a vertere in un **ambito operativo che fuoriesce dall'identità legale dell'Iva**. In altri termini, si esce dal governo della regola giuridica e si opera su un mero **piano di fatto**, di comportamento meramente materiale **non coordinato dal diritto**.

A supporto della tesi che si intende prospettare, può essere impiegato l'[articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), a mente del quale: *"Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti....l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura"*. Tale norma si rende necessaria perché, in assenza di una tale prescrizione, l'emittente **non avrebbe alcun obbligo di versarla**, non riassumendo un tale ammontare l'identità fiscale dell'Iva (lo riassume solo in virtù di una convenzionale equiparazione legislativa che le assegna tale natura **fuori dagli schemi legali di funzionamento dell'imposta**). Proprio dal citato [articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), deriva, in coerenza con l'indicato indirizzo del Giudice europeo e nazionale, che solo l'Iva che si configura come tale, in virtù delle precise regole di diritto che ne coordinano il funzionamento, genera sul piano giuridico la sua autentica **dinamica impositiva**.

Fuori da tale ambito, si verte in un ambito **estraneo al diritto**, e, quindi, in un ambito di fatto **ossia materiale**. L'opzione correttiva dell'[articolo 26, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), ed il **metodo semplificato di ripristino** del regime legale dell'Iva in esso previsto, consente il rapido ripristino della neutralità dell'Iva nei confronti di operatori economici che, si deve sempre considerare, riassumono **solo la veste di meri ausiliari della riscossione erariale** e non soggetti che godono dell'atto di consumo finale del bene/servizio, manifestando **l'indice di capacità contributiva**. Verso i medesimi, la neutralità è a tutela anche di ogni deficit finanziario da cui devono rimanere immuni, proprio per il fondamentale motivo che non sono loro i detentori dell'atto di forza economica che sul piano costituzionale giustifica l'incisione fiscale. L'istanza di rimborso secondo i procedimenti dell'[articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972](#), rallenta il ripristino della neutralità dell'Iva, procurando un aggravio finanziario **lesivo del fondamentale principio euro unionale** della neutralità dell'Iva e andrebbe, quindi, subordinata alla più tempestiva operatività del rappresentato [articolo 26, comma 7, D.P.R. 633/1972](#).