



Ex Sede ODCEC Foggia

Via Matteotti, 4

Anno 2022 n. 1

## Rivista di consulenza aziendale e tributaria Il Commercialista di Capitanata

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili  
Circonscrizione del Tribunale di Foggia



## Editoriale

Editoriale

*di Mario Cardillo* 3

## Primo Piano

Emergenza Covid 19. I finanziamenti garantiti da Sace S.p.A.: natura pubblicistica o privatistica? Orientamenti e contrasti giurisprudenziali

*di Antonio Matteo Stoico e Serena Stoico* 5

Le Cooperative Sociali

*di Tommaso Aucello* 11

## Rassegna Giurisprudenziale Tributaria

L'efficacia in sede tributaria del giudicato penale: nota a Cassazione civile

n. 25632/2021 depositata il 22/09/2021  
*di Laura Di Miscio* 22

Commento alla Ordinanza n. 23/09/2020 R.G.N. 168/18 -Commissione Tributaria Regionale della Liguria Sezione Seconda a cura *di Angelo del Buono* 38

Ogni articolo pubblicato è stato ceduto a titolo gratuito ed esprime esclusivamente il pensiero dell'autore.

## **Editore**

**Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia**

**Direttore responsabile**  
*Micky De Finis*

**Direttore editoriale**  
*Iolanda Battiante*

## **Comitato scientifico**

**Presidente:** *Antonio Corvino* - **Componenti:** *Alessia Delli Carri, Alessandro Fino, Domenico Lamarta, Giuseppe Mazzuti, Carmela Robustella, Antonio Stoico*

## **Comitato di redazione**

**Presidente:** *Antonio Netti* - **Componenti:** *Valentina De Marco, Claudia De Pascale, Gioacchino De Sandoli, Alfredo Di Noia, Alessandro Rinaldi*

**Impaginazione grafica**  
*Pasquale Russo*

**Foto in copertina**  
*Palazzo ex sede ODCEC Foggia*  
**Foto ultima pagina**  
*Vieste - Foto di Franco Ruggieri*

## **Redazione e amministrazione**

via della Repubblica, 25 - 71121 Foggia - tel./fax. 0881 72 56 12  
www.odcefoggia.it - odcefoggia@gmail.com  
Registrazione Tribunale di Foggia n. 4/P/06 R.P.  
ISSN 2611-3694



## Editoriale

Care Lettrici e Cari Lettori, siamo giunti al mio ultimo editoriale che chiude questo bellissimo percorso condiviso con eccellenti Colleghi e che mi ha permesso di rappresentare con orgoglio una categoria professionale, la nostra, per troppo tempo messa ai margini.

Mi voglio, quindi, far trascinare dai ricordi e dal profondo senso di gratitudine che nutro nei confronti dei miei compagni di avventura, ovvero tutti i membri del Consiglio dell'Ordine da poco decaduto, nonché nei confronti di quegli iscritti (davvero tanti) che hanno mostrato fiducia attraverso l'approvazione di quanto fatto nel corso di questi mandati.

E fatemi esprimere anche una certa soddisfazione per i risultati ottenuti, proprio grazie al consenso dei Colleghi iscritti e al lavoro degli altri componenti del Consiglio dell'Ordine, reso ancor più complicato nel corso degli anni per una certa mancanza di empatia con il Consiglio Nazionale e, senza nascondere, per un certo ostruzionismo a livello locale e, infine, per la crisi della categoria a causa della pandemia.

Quindi, vorrei ricordare gli sforzi fatti per creare quella lunga rete di intrecci istituzionali che ha dato vita a diverse convenzioni stipulate con i più disparati enti (ad esempio: Istituti Previdenziali, Agenzia delle Entrate, RATIO, Ufficio Scolastico Provinciale – Alternanza Scuola/Lavoro, Anaci, Università di Foggia, Comuni della Provincia di Foggia, Prefetture ed altri enti di interesse per la categoria).

I rapporti con gli interlocutori istituzionali,

inoltre, hanno consentito di comunicare i disservizi riscontrati dai professionisti (soprattutto in periodo di Covid) e di creare un dialogo sempre più intenso e costruttivo.

Fondamentali anche le interlocuzioni periodiche con le principali Associazioni Sindacali presenti sul territorio, grazie alle quali è stato possibile dar voce unitaria alle istanze creando un rapporto diretto, costante, critico e costruttivo con il Consiglio Nazionale, con l'Agenzia delle Entrate e con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

E come non menzionare gli sviluppi della rivista dell'ODCEC, "Rivista di Consulenza aziendale e tributaria – Il Commercialista di Capitanata", alla quale è stato attribuito un certo riconoscimento scientifico anche grazie alla qualità dei contributi in essa pubblicati nonché all'attività svolta dal comitato scientifico composto da accademici, dal comitato di redazione composto da professionisti e dal direttore editoriale.

Poi la formazione, oggetto di grande attenzione, volta a fornire agli iscritti strumenti di aggiornamento e approfondimento, che ha portato all'organizzazione di eventi di qualità senza onerare gli iscritti di costi eccessivi. Tra questi, vorrei menzionare i corsi obbligatori per i Revisori degli Enti Locali e per i Revisori Legali, elargiti a titolo gratuito in modalità in presenza oppure con sistema webinar.

E sempre in tema di formazione vorrei citare il percorso che, sicuramente verrà portato a termine dal Consiglio neo-eletto, per costituire una Fondazione mista che si occuperà, appunto, della formazione, rivolta agli iscritti, ai dipendenti degli

enti locali e delle imprese aderenti, anche al fine di beneficiare di finanziamenti pubblici/privati.

E a proposito di processi iniziati e da completare, occorre ricordare quello relativo all'acquisto di una sede propria dell'Ordine che consentirà non solo di far ricorso ad una struttura più ampia ma anche di ottenere un risparmio di costi non irrilevante.

Altro aspetto sul quale si è cercato di soffermarsi in questi anni è quello deontologico, nella consapevolezza che la correttezza nei confronti di colleghi e clienti non possa che portare lustro alla categoria.

Proprio in quest'ottica si è cercato di spingere verso l'applicazione di compensi congrui, anche al fine di evitare l'impoverimento della categoria, nonché verso una maggiore trasparenza nei rapporti tra colleghi al fine di tutelare al meglio il ruolo e la funzione della professione del Dottore Commercialista e dell'Esperto Contabile.

Ancora, vorrei citare l'Associazione di Promozione Sociale, costituita su impulso dell'Ordine nel 2018 e che a cinque anni dalla costituzione potrà concretamente destinare una parte dei fondi raccolti alla salvaguardia della dignità dei commercialisti in difficoltà e, comunque, di soggetti svantaggiati, mostrando, checché se ne dica, la sensibilità e la vicinanza della nostra categoria per chi si trova in difficoltà.

Ed infine, concedetemi un cenno al libro che ho fortemente voluto pubblicare per ricordare i nostri illustri predecessori che si sono contraddistinti per il loro lodevole operato e che hanno contribuito a scrivere la storia della nostra categoria a livello

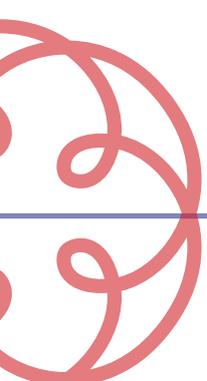
provinciale.

Un inno a loro ed un incoraggiamento per tutti i giovani che esorto ad avvicinarsi alla professione del "Commercialista" con impegno ed entusiasmo.

Con questo profondo senso di ricchezza interiore per l'appoggio della gran parte dei Colleghi e per le esperienze che questi anni di presidenza mi hanno regalato, passo il "testimone" al neo-eletto Consiglio dell'ODCEC di Foggia nei confronti del quale nutro stima e fiducia. Nella certezza che saprà rappresentarci in maniera encomiabile e che riuscirà a perseguire altri rilevanti obiettivi, voglio pubblicamente rinnovare le mie congratulazioni e augurare un buon inizio mandato.

*di Mario Cardillo*

Foggia, 19.02.2022



**Emergenza Covid 19. I finanziamenti garantiti da Sace S.p.A.: natura pubblicistica o privatistica? Orientamenti e contrasti giurisprudenziali.**

**1. Introduzione (a cura di Dott. Antonio Matteo Stoico).**

La pandemia causata dalla diffusione del contagio da Sars-Cov-2 ha generato una crisi di liquidità delle imprese tale da indurre il Governo ad agevolare l'accesso delle stesse al credito mediante un articolato sistema di garanzia statale. Gli interventi pubblici di sostegno alle attività economiche, tuttavia, implicano rischi di indebito accesso ai finanziamenti e di illecita appropriazione delle risorse pubbliche. In ragione di tale rilievo, il diritto vivente si interroga sulla applicabilità delle fattispecie penali attualmente vigenti alle condotte illecite aventi ad oggetto tali sostegni e che possano essere accertate dagli organi di polizia giudiziaria. Si tratta, in altri termini, di individuare la possibile tutela penale da accordare ai crediti garantiti dallo Stato. Come è noto, infatti, la normativa emergenziale non prevede alcuna disciplina penale speciale. Di qui, il problema della qualificazione giuridica penale dei comportamenti illeciti ipotizzati.

Con il presente contributo, in particolare, si intende rivolgere l'attenzione ai finanziamenti garantiti da Sace S.p.a., il cui meccanismo è stato introdotto ed è disciplinato dal D.L. 8 aprile 2020, n. 23, c.d. Decreto Liquidità, convertito con modificazioni nella legge 5 giugno 2020, n. 40.

**2. I finanziamenti garantiti da Sace (a cura di Dott. Antonio Matteo Stoico).**

Prima di esaminare i profili di rilevanza penale che possono derivare dai finanziamenti garantiti dallo Stato, appare utile una pur sintetica ricostruzione della normativa extrapenale.

L'art. 1 del Decreto Liquidità convertito prevede che Sace concede garanzie in favore di banche e di altri soggetti abilitati all'esercizio del credito per finanziamenti utili ad assicurare liquidità alle imprese con sede in Italia colpite dagli effetti economici della pandemia. Ai sensi del comma 5, peraltro, *“sulle obbligazioni di Sace Spa derivanti dalle garanzie disciplinate dai commi 1 e 1bis, è accordata di diritto la garanzia dello Stato a prima richiesta e senza regresso”*. La citata disposizione, infine, sancisce che detta garanzia è *“esplicita, incondizionata, irrevocabile”*. I finanziamenti assistiti dalla garanzia rilasciata da Sace S.p.a. sono, invero, connotati da uno scopo legale. L'importo erogato in favore dell'impresa beneficiaria deve, in particolare, essere destinato per legge a sostenere costi del personale, canoni di locazione o di affitto di ramo d'azienda, investimenti o capitale circolante impiegati in stabilimenti produttivi ed attività imprenditoriali che siano localizzati in Italia, e che le medesime imprese si impegnano a non delocalizzare, giusto il disposto di cui all'art. 1, comma 1, lett. n), del D.L. Liquidità<sup>1</sup>.

La garanzia che qui ci occupa, a differenza di quella prevista dal Fondo PMI, non è gratuita ma remunerata. La legge prevede, infatti, il pagamento da parte delle imprese di commissioni annuali il cui

<sup>1</sup> La norma prescrive, altresì, che il finanziamento deve essere destinato, in misura non superiore al venti per cento dell'importo erogato, al pagamento di rate di finanziamenti, scadute o in scadenza nel periodo emergenziale per le quali il rimborso sia reso oggettivamente impossibile a causa dell'epidemia da Covid-19 o delle misure dirette alla prevenzione e al contenimento della stessa (art. 1, comma 1, lett. n-bis), D.L. 8 aprile 2020, n. 23, c.d. Decreto Liquidità, convertito con modificazioni nella legge 5 giugno 2020, n. 40.

importo è determinato in base all'importo garantito ed alle dimensioni dell'impresa<sup>2</sup>. Ulteriore differenza è rappresentata dal fatto che la garanzia rilasciata da Sace non garantisce finanziamenti erogati a fronte di rinegoziazione di debiti preesistenti. Il sostegno si rivolge alle imprese con sede in Italia, di qualsiasi dimensione, operanti in qualunque settore ed aventi qualsivoglia forma giuridica. Possono fruire della garanzia anche le piccole e medie imprese – tra le quali, tuttavia, la misura non ha avuto un gran successo, malgrado queste fossero, nell'intenzione del legislatore, le destinatarie principali dell'intervento – nonché i lavoratori autonomi ed i liberi professionisti che abbiano pienamente utilizzato la loro capacità di accesso al Fondo PMI (art. 1, comma 1). Sulla base delle modificazioni apportate in sede di conversione del decreto emergenziale, infine, sono soggetti richiedenti i finanziamenti garantiti da Sace anche le associazioni professionali e le società tra professionisti. Non possono, invece, beneficiare della garanzia le imprese che erano in situazione di difficoltà già alla data del 31.12.2019<sup>3</sup>.

La garanzia viene rilasciata all'esito di una procedura istruttoria che segue due diversi binari, quello ordinario e quello semplificato. La procedura semplificata, secondo la quale la garante "*processa la richiesta del finanziatore verificando l'esito positivo del processo deliberativo del soggetto finanziatore*" (art. 1, comma

2 Inoltre, le commissioni devono essere limitate al recupero dei costi e il costo dei finanziamenti coperti dalla garanzia deve essere inferiore al costo che sarebbe stato richiesto dal soggetto o dai soggetti eroganti per operazioni con le medesime caratteristiche ma prive della garanzia (così l'art. 1, comma 2, lett. h, D.L. 8 aprile 2020, n. 23, c.d. Decreto Liquidità, convertito con modificazioni nella legge 5 giugno 2020, n. 40).

3 Si tratta, in particolare, delle imprese in difficoltà ai sensi del Regolamento UE n. 651 del 17 giugno 20214 della Commissione, del Regolamento UE n. 702 del 25 giugno 2014 e del Regolamento UE n. 1388 del 16 dicembre 2014. Non possono, altresì, accedere alla misura di sostegno le imprese che alla data del 29 febbraio 2020 risultavano presenti tra le esposizioni deteriorate presso il sistema bancario, come definite ai sensi della normativa europea.

6), riguarda le imprese aventi non più di 5.000 dipendenti in Italia e un valore del fatturato inferiore a 1,5 miliardo di euro. Diversamente, qualora l'impresa beneficiaria abbia dipendenti e fatturato sopra le soglie appena indicate, il rilascio della garanzia è subordinato alla decisione assunta con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentito il Ministro dello Sviluppo economico, adottato sulla base dell'istruttoria compiuta da Sace (art. 1, comma 7). Dal tenore della disposizione, come rilevato dai primi commentatori della normativa in esame<sup>4</sup>, sembra potersi affermare che nell'ambito della procedura semplificata la Sace si limiti a prendere atto delle valutazioni istruttorie espresse dal soggetto finanziatore, senza la necessità di ulteriori verifiche.

Per entrambe le ipotesi, infine, è previsto che i soggetti finanziatori forniscono un rendiconto periodico a Sace al fine di riscontrare il rispetto degli impegni assunti e delle condizioni di legge (art. 1, comma 9).

### 3. Le ipotesi di tutela penale applicabili ai finanziamenti garantiti da Sace (a cura di Dott. Antonio Matteo Stoico).

Come anticipato, la preoccupazione del legislatore emergenziale è stato piuttosto orientata a rispondere alle istanze di tempestività e di immediatezza nell'erogazione del credito. Tale era, infatti, una condizione essenziale affinché l'intervento potesse soddisfare la sua funzione di natura emergenziale.

Dall'altro lato, non si deve, però, dimenticare l'esigenza di evitare un impiego delle risorse erogate per scopi diversi da quelli normativamente previsti. Di qui, l'esigenza di un puntuale controllo della liceità della destinazione e dell'utilizzo dei fondi garantiti da fondi pubblici e che, come è evidente, gravano sull'intera collettività.

4 F. MUCCIARELLI, *FINANZIAMENTI GARANTITI EX D.L. 23/2020: PROFILI PENALISTICI*, IN WWW.SISTEMAPENALE.IT, 4 MAGGIO 2020.

È allora indubbio come, anche alla luce del silenzio del legislatore penale, sia compito dell'interprete di ricondurre le condotte illecite o abusive aventi ad oggetto i finanziamenti di cui all'art. 1 a fattispecie penali vigenti.

Ebbene, proprio nel tentativo di mettere in luce i possibili orientamenti degli organi inquirenti in ordine all'applicazione della legislazione emergenziale in tema di crisi di impresa, la Procura Generale della Corte di Cassazione ha diramato una circolare<sup>5</sup> in cui sono individuati le fattispecie penali che in detta materia possono venire in rilievo.

La Procura generale, in particolare, ha evidenziato come dall'analisi della normativa emerge che le esigenze di tutela penale e di contrasto alla criminalità si pongono, da un lato, nella fase di richiesta e di accesso al credito – fase questa tutta incentrata sul meccanismo della autodichiarazione<sup>6</sup> e, per questo motivo, immediatamente ricondotte alle fattispecie di falso – e, dall'altro lato, alla fase di impiego e destinazione delle risorse.

Sotto quest'ultimo profilo, l'orientamento della Procura generale è quello di ritenere applicabili le fattispecie di reato di cui agli artt. 640 *bis*, 316 *bis* e 316 *ter* c.p., le c.d. “*frodi nelle sovvenzioni*”.

La stessa Procura, tuttavia, non è inconsapevole che detti reati potrebbero non essere pacificamente applicabili ai finanziamenti concessi ai sensi del D.L. 23/2020 in quanto essi prevedono che i contribu-

<sup>5</sup> Si tratta della circolare prot. n. 12225 del 15 giugno 2020 avente ad oggetto “orientamenti sul ruolo del P.M. nell'applicazione della legislazione emergenziale in tema di crisi di impresa. Detta circolare segue la nota del 2 aprile 2020, prot. n. 7451 e quella del 6 maggio 2020, prot. n. 9257, aventi tutte ad oggetto le prime indicazioni in materia di accesso al credito e le relative conseguenze in tema di violazione penale.

<sup>6</sup> Sul punto, la circolare citata nella nota che precede mette in rilievo come il meccanismo dell'autocertificazione sia stato individuato dal legislatore come quello più idoneo a rispondere al necessario bilanciamento tra l'esigenza di immediatezza nella erogazione del credito alle imprese e quella del puntuale controllo della liceità della destinazione ed utilizzo di fondi garantito da fondi pubblici.

ti, i finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo dei quali l'autore del reato si sia indebitamente appropriato siano “*concessi*” o “*erogati*” dallo Stato, da altri enti pubblici o dalle Comunità europee. Diversamente, come è noto, i finanziamenti in questione sono direttamente erogati da banche o altri intermediari finanziari abilitati, dunque, da soggetti privati, mentre, l'ente a partecipazione pubblica Sace S.p.a. subentra a garanzia del finanziamento con una modalità del tutto inedita.

Nell'evidenziare la possibilità che nasca un conflitto sull'applicabilità delle fattispecie di reato dapprima menzionate, la Procura generale, infatti, lamenta il mancato accoglimento da parte del legislatore della pur prospettata ipotesi di intervenire in sede di conversione del decreto legge sugli artt. 640 *bis*, 316 *bis* e 316 *ter* – oltre che sull'art. 67, lett. g) del codice antimafia – per estendere le relative previsioni sanzionatorie anche ai finanziamenti che siano solo garantiti e non anche erogati dallo Stato ovvero da un soggetto da quest'ultimo controllato.

#### **4. Il conflitto tra organi inquirenti ed organi giudicanti sull'applicabilità, in particolare, dell'art. 316 bis c.p. (a cura di Avv. Serena Stoico).**

Il conflitto ipotizzato dal Supremo organo della magistratura inquirente non ha tardato a manifestarsi nelle aule dei tribunali italiani ed ha riguardato, in particolare, la fattispecie delittuosa di malversazione a danno dello Stato come prevista dall'art. 316 *bis* c.p.

Il delitto, introdotto dalla legge 86 del 1990, punisce il soggetto che, ottenuta una sovvenzione pubblica in maniera lecita e senza frode, utilizza tale somma per un fine privato diverso da quello per il quale la sovvenzione era stata concessa. Si tratta, infatti, di un reato di tipo istantaneo, di natura omissiva e con effetti

permanenti<sup>7</sup> che ha lo scopo di tutelare il bene giuridico del corretto impiego degli strumenti di sostegno alle attività economiche di pubblico interesse.

Ebbene, contravvenendo le argomentazioni della Procura Generale, la Sesta Sezione Penale della Corte di Cassazione<sup>8</sup> ha escluso che tale reato possa essere contestato al legale rappresentante di una società che, dopo aver ottenuto un finanziamento a titolo di prestito garantito dallo Stato avrebbe impiegato tale somma per finalità diverse da quelle cui questo era destinato per legge, trasferendo la maggior parte della somma erogata sui conti correnti personali e della di lui figlia. In sintesi, il tema principale sottoposto all'esame del Collegio attiene alla configurabilità del reato di cui all'art. 316 *bis* c.p. in caso di mancata destinazione delle somme ottenute attraverso un mutuo erogato da un istituto di credito, con la garanzia di Sace s.p.a., alle finalità espressamente previste dall'art. 1 del d.l. 8 aprile 2020, n. 23, convertito con modificazioni dalla legge 5 giugno 2020, n. 40.

La pronuncia della Corte di Cassazione, in particolare, annulla senza rinvio l'ordinanza con cui il Tribunale di Isernia aveva rigettato la richiesta di riesame del sequestro preventivo finalizzato alla confisca della somma indebitamente destinata a finalità diverse da quelle per le quali erano state concesse e disposto dal Giudice per le Indagini Preliminari con decreto – anch'esso annullato senza rinvio dal giudice di legittimità – del 10 dicembre 2020.

In particolare, il Tribunale aveva ritenuto che, sulla base di un'interpretazione estensiva dell'art. 316 *bis* c.p. fondata sulla “*matrice pubblicistica*” impressa all'operazione finanziaria della garanzia in esame, il finanziamento erogato da banche private con la garanzia ad attenuata onerosità di Sace S.p.a. debba essere ricompreso nella nozione di “*sovvenzione o finanziamenti destinati ad atti-*

7 Cass. Pen., Sez. VI, 9 febbraio 2016, n. 12653.

8 Cass. Pen., Sez. VI, 4 giugno 2021, n. 22119.

*vià di pubblico interesse*” rilevante ai fini dell'integrazione del reato.

In altri termini, facendo proprie le argomentazioni diffuse con la più volte richiamata circolare della Procura Generale della Corte di Cassazione, il giudice di prime cure ha ritenuto che sebbene Sace S.p.a. sia una società privata controllata solo indirettamente dallo Stato e, dunque, una società non qualificabile come ente pubblico<sup>9</sup>, la garanzia da questa rilasciata per sostenere le imprese in crisi a seguito della pandemia da Covid-19 proviene indirettamente dallo Stato. Sottolinea, infatti, il Tribunale di Isernia che “*sulle obbligazioni di Sace S.p.a. derivanti dalle garanzie disciplinate dai commi 1 e 1-bis è accordata di diritto la garanzia dello Stato a prima richiesta e senza regresso*” (art. 1, comma 5). Ne deriva che Sace S.p.a. “*si muove come una banca di Stato che si impegna a garantire crediti attingendo alla garanzia che è finalmente concessa dallo Stato*”, il quale è, in definitiva, il soggetto che subisce il definitivo danno patrimoniale nel caso di esito negativo del finanziamento ed escussione della garanzia.

Dunque, secondo una parte della giurisprudenza, l'applicabilità dei reati già elencati ed in particolare del reato di malversazione a danno dello Stato di cui all'art. 316-*bis* c.p. è desumibile – con un'interpretazione estensiva della fattispecie incriminatrice – dalla natura pub-

9 La Sace è una società per azioni controllata indirettamente dallo Stato. Essa è stata istituita quale Sezione speciale per l'assicurazione del credito all'esportazione dell'Istituto Nazionale Assicurazioni (Ina), come tale avente personalità giuridica di diritto pubblico ed operante con autonomia patrimoniale e gestionale sotto la vigilanza del Ministero del tesoro<sup>19</sup>. In un secondo momento, Sace ha acquisito lo status di Istituto per i Servizi Assicurativi del Commercio Estero, sempre avente personalità giuridica di diritto pubblico ed operante sotto la vigilanza del Ministero del tesoro<sup>20</sup>. Più recentemente, l'Istituto è stato trasformato in società per azioni controllata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze<sup>21</sup>. Con questa nuova veste, la società è succeduta in tutti i rapporti pregressi mantenendo la medesima missione. Il 9 novembre 2012 il Ministero ha ceduto il capitale di Sace SpA alla Cassa depositi e prestiti S.p.a.

blica della garanzia.

Ad opinione dello stesso orientamento, infine, per quanto riguarda il delitto di malversazione, la sua applicabilità si basa, altresì, nella specificità del vincolo di destinazione della liquidità prevista dalla legge e nella finalità, appunto pubblicistica, di sostegno all'economia che è posta alla base dell'intervento. Di qui, risulterebbe integrato anche il "pubblico interesse" evocato dall'art. 316 *bis* c.p. quale elemento rilevante ai fini dell'integrazione del reato.

##### 5. L'orientamento della Corte di Cassazione (a cura di Avv. Serena Stoico).

Nell'accogliere il ricorso promosso dagli imputati contro l'ordinanza del Tribunale di Isernia ed il decreto di sequestro preventivo, la sezione VI della Corte di Cassazione si è inserita nel dibattito riguardante la natura del finanziamento erogato ai sensi dell'art. 1 del decreto liquidità ed assistito dalla garanzia di Sace S.p.a.

La Corte, dopo un'attenta disamina della disciplina del finanziamento garantito da Sace S.p.a., ha evidenziato i presupposti applicativi del reato di malversazione a danno dello Stato e, per tale via, ha chiarito che la condotta sanzionata non attiene alla fase di erogazione della prestazione pubblica, bensì a quella successiva, che consiste nell'elusione del vincolo di destinazione proprio di tale prestazione.

Ciò premesso, i giudici di legittimità hanno concluso nel senso che il finanziamento erogato ai sensi del d.l. 23 del 2020 non appare idoneo ad integrare i presupposti esaminati ai fini della sussistenza del reato di cui all'art. 316 *bis* c.p.

E, invero, ad avviso della Suprema Corte "il finanziamento, sebbene destinato alla realizzazione di finalità di pubblico interesse, non viene erogato direttamente dallo Stato o da altro ente pubblico, bensì da un soggetto privato, nel caos di specie da un istituto bancario" e la partecipazione dello Stato all'operazione di sostegno

alle imprese non incide sulla natura privatistica della misura.

La nozione di "opere" o "attività di pubblico interesse" a cui la norma fa riferimento è stata, infatti, intesa in senso ampio ma avuto riguardo non già allo scopo dell'opera in sé considerata, bensì allo scopo istituzionalmente perseguito dall'ente pubblico erogante<sup>10</sup>. (in tal senso, Cass., Sez. VI, 13 dicembre 2011, n. 23778; Cass., Sez. VI, 3 novembre 2003, n. 47311).

La Corte, inoltre, ad ulteriore sostegno della propria tesi, evidenzia come il meccanismo operativo di cui alla legge 40 del 2020 impone di distinguere due rapporti giuridici: da un lato, quello tra l'impresa ed il soggetto finanziatore riconducibile ad un mutuo di scopo legale, dall'altro lato, quello accessorio avente ad oggetto la garanzia a prima richiesta rilasciata da Sace S.p.a. al soggetto finanziatore stesso per il caso di mancata restituzione della somma erogata.

Ebbene, conclude la Corte che "solo l'inadempimento dell'obbligazione restitutoria rende operativa la garanzia pubblica, cosicché, in assenza di tale presupposto, ogni onere connesso all'erogazione del sostegno rientra esclusivamente nel rapporto principale tra impresa e soggetto finanziatore" con conseguente impossibilità di integrare gli estremi del reato di cui all'art. 316 *bis* c.p.

D'altra parte, la condotta di sviamento delle somme erogate dalla finalità legale cui le stesse sono destinate, ove non accompagnata dall'inadempimento dell'obbligo di restituzione delle somme erogate, non può comportare l'attivazione della garanzia pubblica. Tale distrazione, tuttavia, rimane rilevante nell'ambito del rapporto principale di mutuo, dunque, l'istituto erogatore potrà tutelare i propri diritti in sede civile attraverso gli istituti della messa in mora del mutuatario e della risoluzione del contratto.

<sup>10</sup> In tal senso, cfr., Cass. Pen., Sez. VI, 13 dicembre 2011, n. 23778; Cass. Pen., Sez. VI, 3 novembre 2003, n. 47311.

Secondo la Corte di Cassazione, infine, neppure la circostanza secondo cui Sace S.p.a. svolge – anche per conto del Ministero dell’Economia e delle Finanze – le attività relative all’escussione della garanzia ed al recupero dei crediti conduce ad una diversa conclusione. Tale meccanismo, infatti, secondo le prospettazioni formulate dal Sostituto Procuratore Generale in sede di requisitoria, determinerebbe una surrogazione legale di Sace s.p.a. nel diritto di credito del soggetto finanziatore ai sensi dell’art. 1203, n. 3, c.c. ogniqualvolta vi sia un inadempimento da parte del soggetto beneficiario del finanziamento.

La surrogazione, infatti, secondo costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, comporta il trasferimento del diritto di credito e dei diritti ad esso accessori, ma non dei diritti inerenti alla posizione contrattuale del creditore. Ne deriva che il surrogato non subentra nel rapporto contrattuale tra creditore e debitore, né nelle azioni contrattuali. Pertanto, ad avviso della Corte di Cassazione, *“anche facendo riferimento alla fase patologica del rapporto contrattuale, difficilmente, salvo voler operare una non consentita analogia in malam partem, potrebbe ritenersi che, per effetto dell’avvenuta escussione della garanzia, lo Stato, tramite Sace s.p.a., subentri nella posizione dell’istituto finanziario, con conseguente riconduzione del finanziamento ad una diretta erogazione da parte dello Stato”*.

## 6. Prospettive future (a cura di Avv. Serena Stoico).

Come è noto, già l’art. 13 del d.l. 25 maggio 2021, n. 73 convertito con legge n. 106 del 2021 (c.d. Decreto Sostegni-bis), nell’ottica di continuare a sostenere la liquidità delle imprese, conteneva la proroga al 31 dicembre 2021 dell’efficacia della garanzia prestata da Sace. Tale misura di sostegno è stata ulteriormente prorogata dalla legge di bilancio fino al 30 giugno 2022. Vi è, dunque, da aspet-

tarsi che l’interprete sarà ancora chiamato a vagliare la sussumibilità delle condotte illecite che possano verificarsi in ordine ai finanziamenti con garanzia pubblica rilasciati in risposta alla crisi economica causata dal diffondersi della pandemia.

Il contrasto giurisprudenziale esaminato rende certamente auspicabile l’intervento del legislatore penale, ovvero, l’intervento nomofilattico delle Sezioni Unite della Suprema Corte affinché si possa applicare la normativa emergenziale in maniera uniforme.

La sentenza n. 22119 della Sesta Sezione Penale della Corte di legittimità, infatti, si inserisce in un dibattito giurisprudenziale e dottrinale non ancora sopito e, pertanto, non è da escludersi che gli interventi di sostegno pubblico per le attività produttive, anche se erogati in forma di concessione in garanzia, possano presto essere fatti rientrare nella categoria dei finanziamenti direttamente erogati dallo Stato o da altri enti pubblici.

*di Antonio Matteo Stoico e Serena Stoico*

## Le Cooperative Sociali

La cooperativa sociale è specificamente regolata dal D.lgs. 112/2017, attuativo della L. delega n. 106/2016, anche se occorre ricordare che tale decreto non esaurisce la disciplina delle cooperative sociali, alla quale si applicano, se compatibili, le norme di cui al D.lgs. 117/2017 recante il Codice del terzo settore (CTS), la disciplina della L. 381/1991, nonché, per gli aspetti che rimangono ancora non disciplinati, le disposizioni del c.c. (art. 1, c. 5, D.lgs. 112/2017). La cooperativa sociale deve perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini:

- con la gestione di servizi sociosanitari ed educativi<sup>1</sup>;

- per svolgere attività agricole, industriali, commerciali o di servizi finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate<sup>2</sup>;

- attuando le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale<sup>3</sup>:

\* svolgendo, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi;

\* con l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).

Il D.lgs. 112/2017 (Revisione della disciplina in materia di impresa sociale), a norma dell'art. 2, c. 2, lett. c) della L. n. 106/2016 ha definito imprese sociali: "tutti gli enti privati che esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e

favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività". Le cooperative sociali e i loro consorzi acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali.

I settori di attività dell'impresa sociale sono stati allargati, con l'introduzione (rispetto al dettato del d.lgs. n. 155/2006), fra le altre, delle attività ascrivibili a: ricerca scientifica di particolare interesse sociale; organizzazione e gestione di attività culturali, turistiche o ricreative di particolare interesse sociale; riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata; alloggio sociale; microcredito; agricoltura sociale.

Quale ente del Terzo settore (ETS), la cooperativa sociale non può avere come scopo principale quello di distribuire ai propri soci, amministratori, dipendenti, ecc., gli utili ed avanzi di gestione, i quali devono essere destinati a svolgere l'attività statutaria o ad incrementare il patrimonio. Una deroga al generale divieto è prevista nel decreto che, innovando rispetto alla disciplina previgente, consente la distribuzione di una quota degli utili e degli avanzi di gestione annuali: deve essere inferiore al 50% degli utili e avanzi complessivi, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti. La distribuzione di tale quota è ammessa per le imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del c.c., solo nelle seguenti modalità:

- aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'ISTAT per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti;

- distribuzione di dividendi ai soci, anche con l'aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, in misura non superiore

1 ai sensi dell'art. 1, 1° c., lett. a) della L. 381/1991,  
2 in conformità all'art. 1, 1° c., lett. b) della L. 381/1991, come definite dall'art. 4 della L. 381/1991.  
3 ai sensi del d.lgs. n. 112/2017.

all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi (attualmente è pari allo 0,30%), aumentato di 2,5 punti rispetto al capitale effettivamente versato.

Per le scritture contabili, le cooperative sociali hanno l'obbligo di:

- tenere il libro giornale e il libro degli inventari;
- redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli artt. 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del c.c., in quanto compatibili;
- depositare presso il registro delle imprese e pubblicare nel proprio sito internet il bilancio sociale.

Per la disciplina del lavoro, il decreto prevede un trattamento economico e normativo dei lavoratori della cooperativa sociale non inferiore rispetto a quanto previsto dai contratti collettivi, anche se aggiunge un divario salariale per i lavoratori dipendenti che non può essere superiore al rapporto (calcolato sulla retribuzione annuale lorda) di 1 a 8.

Nella cooperativa sociale è consentita la prestazione di attività di volontariato (i volontari non possono superare i lavoratori).

Le cooperative sociali possono destinare una quota non superiore al 3% degli utili netti annui, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, a fondi istituiti dagli enti e dalle associazioni (anche enti associativi riconosciuti), nonché dalla Fondazione Italia Sociale, specificamente ed esclusivamente destinati a promuovere e sviluppare le cooperative sociali con azioni ed iniziative di varia natura, quali:

- il finanziamento di progetti di studio e di ricerca in tema di cooperativa sociale o di attività di formazione dei lavoratori della cooperativa sociale,
- la promozione della costituzione di cooperative sociali o di loro enti

associativi,

- il finanziamento di specifici programmi di sviluppo di cooperative sociali o di loro enti associativi.

Per le disposizioni fiscali che interessano anche i contribuenti ed i soci e che rappresentano possibili fonti finanziamento per la cooperativa sociale, sono previsti:

- la defiscalizzazione degli utili se investiti per intero nell'attività della cooperativa;
- la detrazione IRPEF del 30% delle somme investite dai privati (fino ad 1 milione di euro) e mantenute per 3 anni, nei primi 5 anni di vita della cooperativa sociale;
- la deduzione IRES del 30% sulle somme investite da imprese e mantenute per almeno 3 anni, nei primi 5 anni di vita della cooperativa sociale.

Tra le possibili fonti di finanziamento per le cooperative sociali vi sono le risorse del 5 x mille dell'IRPEF che i contribuenti possono destinare ad esse<sup>4</sup>.

Nel corso di incontri del Governo con attori istituzionali<sup>5</sup> e a seguito di riunioni con il Consiglio nazionale del TS, è emersa l'esigenza di apportare correzioni alla nuova normativa sulla impresa sociale, che riguardano anche le cooperative sociali<sup>6</sup>:

- l'aggiornamento del calcolo della quota di lavoratori qualificati come "molto svantaggiati" dipendenti dell'impresa sociale;
- l'esplicitazione della disciplina applicabile in materia di cooperative, con specifico riguardo ai ristorni ed alle

4 Riforma del Terzo settore 28 luglio 2021 Camera dei deputati – Ufficio studi. file:///C:/Users/windows%207%20pro/Documents/Riforma%20del%20Terzo%20settore.pdf

5 Commissione politiche sociali della Conferenza Stato – Regioni, Amministrazione finanziaria, rappresentanti del Notariato.

6 Sulla G.U. 185 del 10 agosto 2018 è stato pubblicato il D.lgs. 20 luglio 2018, n. 95 (Disposizioni integrative e correttive del d.lgs. n. 112/2017).

operazioni straordinarie;

- il rapporto tra cooperative sociali e pubbliche amministrazioni con il divieto per queste ultime di assumere la direzione, il coordinamento o il controllo di una cooperativa;

- l'adeguamento degli statuti delle cooperative sociali alle novità legislative con la maggioranza prevista per l'assemblea ordinaria, che non dovrebbe essere utilizzata per approvare ulteriori modifiche non richieste;

- la previsione di forme di collaborazione tra le diverse amministrazioni competenti in materia di controlli sulle cooperative sociali;

- la previsione di un limite temporale per circoscrivere le agevolazioni fiscali sugli investimenti a favore delle cooperative sociali, insieme al ridotto limite temporale di mantenimento dell'investimento.

Dopo l'innalzamento dell'aliquota IRES per gli ETS che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali<sup>7</sup>, il decreto semplificazioni<sup>8</sup> ha posticipato l'abrogazione della riduzione a metà dell'IRES per alcuni ETS; tale riduzione trova applicazione non dall'1/01/2019, ma a decorrere dal periodo d'imposta di 1<sup>a</sup> applicazione di ulteriori misure di favore (da emanare, con provvedimenti compatibili con il diritto dell'UE, nei confronti dei soggetti che svolgono attività aventi finalità sociale). Pertanto, la riduzione a metà dell'IRES (al 12%) per tali enti permane fino all'emanazione di dette misure.

Il CTS non ha previsto una particolare disciplina per gli ETS sull'IVA. Il legislatore<sup>9</sup> si è limitato ad inserire una modifica in tema di prestazioni esenti, ai sensi dell'art.10, c. 1 [dpr 633/1972](#):

c. 19 - le prestazioni di ricovero e cura,

c.20-le prestazioni educative dell'infanzia

7 Innalzamento previsto dalla L. di bilancio 2019 - art. 1, c. 52, della L. 145/2018.

8 Art. 1, c. 8-bis e 8-ter del d.l. n. 135/2018.

9 con l'art. 89 c. 7 del [D.lgs. 117/2017](#).

e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale,

c. 23 - le prestazioni previdenziali e assistenziali a favore del personale dipendente,

c. 27ter - le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossico dipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'art. 41 della L. n. 833/1978, o da enti aventi finalità e da ETS di natura non commerciale di assistenza sociale.

L'art. 16 del T.U. Iva dispone che sono soggette all'aliquota IVA del 5% "le prestazioni di cui ai nn. 18), 19), 20), 21) e 27-ter) dell'art. 10, c. 1, rese in favore dei soggetti indicati nello stesso numero 27-ter) da cooperative sociali e loro consorzi".

Esaminiamo ora la disciplina degli ETS non commerciali per gli aspetti di natura fiscale. Ai sensi dell'art. 80 del D.lgs. 117/2017, sembrerebbe che gli ETS non commerciali che si iscrivono al [Registro Unico Nazionale del Terzo Settore](#) (RUNTS) sono soggetti alle regole ordinarie in materia di IVA. Il condizionale è d'obbligo perché il Titolo X del CTS non è ancora entrato in vigore e dovranno essere emanati decreti correttivi e integrativi. Tuttavia, si deve considerare un'altra questione: il legislatore non ha apportato modifiche all'art. 4 del dpr 633/1972, che definisce i criteri per considerare un'attività come esercizio di impresa o meno. Per gli enti non commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di impresa solo le cessioni

di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali. Questo significa che le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, sono considerate non commerciali e quindi non soggette ad IVA. Ora che è operativo il RUNTS, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, un ETS non commerciale avrà un diverso trattamento sui corrispettivi erogati dagli associati per l'attività svolta dall'impresa sociale, avendo uno squilibrio tra le disposizioni IRES previste dal CTS e quelle da IVA dettate dall'art. 4, c. 4 del dpr 633/72. Gli ETS sono tenuti al rispetto degli obblighi di fatturazione, registrazione e versamento dell'IVA, nonché degli altri obblighi previsti dal dpr 633/72. L'art. 87, c. 5 CTS esonera gli ETS dall'obbligo di certificare i corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale per:

- le attività di interesse generale (art. 5 del CTS);
- le attività diverse (art. 6 del CTS), purché queste ultime siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale.

Quanto visto per gli ETS non commerciali vale anche per le cooperative sociali che per definizione devono svolgere l'attività in maniera non commerciale.

Finalmente dopo 4 anni dal d.lgs. che lo istituita, il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, con il Decreto Direttoriale (DD) n. 561 del 26/10/2021, ha deciso:

- che il RUNTS (Registro Unico Nazionale del TS), dal 23/11/2021, sarà operativo e inizierà ad essere il centro nevralgico del nuovo TS; le associazioni di nuova costituzione da tale data non potranno più fare richiesta di iscrizione ai registri delle APS e delle ODV e all'anagrafe delle ONLUS, in quanto tali registri non esisteranno più, mentre a partire dal 24/11/2021 potranno inoltrare domanda

di iscrizione al RUNTS, con l'apposito portale istituito sul sito del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali;

- una dead line entro la quale il registro sarà pienamente in funzione, oltre ad un periodo entro il quale gli organi competenti dovranno effettuare gli opportuni controlli e la trasmigrazione dagli ordini precedenti al RUNTS;
- che entro il 21/02/2022 la trasmigrazione dovrà essere conclusa;
- che a partire da tale data, relativa al termine ideale del processo di trasmigrazione al nuovo registro, gli uffici competenti del RUNTS avranno 180 giorni di tempo per effettuare i controlli sui dati delle associazioni, forniti dai registri di provenienza.

Difatti è iniziato un periodo di progressivo adattamento alle nuove previsioni legislative, per rinnovare ed implementare i livelli di governance del settore oltre che di organizzazione interna ed esterna alle associazioni<sup>10</sup>.

Sino al 23/11/2021 gli enti ONLUS beneficiavano di esenzioni dall'applicazione IVA per alcune attività riguardanti le prestazioni assistenziali, sanitarie e socio-sanitarie<sup>11</sup>.

Con la piena operatività della riforma del TS, la normativa ONLUS è abrogata e gli enti aventi tale qualifica dovranno iscriversi al RUNTS. Ma prima [dovranno trasformarsi in un'altra tipologia di ente](#) rientrante negli ETS, pena lo scioglimento e l'obbligo di devoluzione del patrimonio sociale.

Pertanto, il c. 7, lett. b) dell'art. 89 del CTS prevede che all'art. 10, c. 1 ai numeri 15, 19, 20 e 27-ter del dpr 633/72 la parola "ONLUS" sia sostituita da "Enti del Terzo Settore di natura non commerciale".

Quanto sopra esposto entrerà in vigore,

<sup>10</sup> RUNTS: dal 23 novembre operativo il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore di Cristina Cherubini pubblicato il 1° novembre 2021 sul sito <https://www.informazionefiscale.it/runts-operativo-registro-unico-nazionale-terzo-settore>.

<sup>11</sup> contenute nei numeri 15), 19), 20) e 27ter) dell'art. 10, c. 1 dpr 633/1972.

oltre che a partire dal periodo d'imposta successivo all'avvio dell'operatività del RUNTS<sup>12</sup>, anche dopo l'autorizzazione della Commissione europea ai nuovi regimi fiscali degli ETS di cui al Titolo X del CTS (artt. da 79 a 89 D.lgs. 117/2017); tale autorizzazione al momento non risulta essere stata ancora richiesta. È importante, quindi, stabilire se le attività che saranno svolte dall'ETS possano essere esenti da IVA. Per fare questo occorre valutare:

- la natura delle attività svolte (l'art. 79, c. 2 CTS sancisce che le attività di interesse generale si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi);

- la natura commerciale o non commerciale dell'ente (l'art. 79, c. 5 CTS sancisce che l'ETS è considerato "non commerciale" quando svolge in via esclusiva o prevalente attività di interesse generale con modalità non commerciali).

La riforma avrà un impatto notevole sulle ONLUS che potrebbero rimanere escluse dal beneficio dell'esenzione IVA. La ONLUS che, in base alle proprie caratteristiche gestionali, decide di assumere la qualifica di impresa sociale in forma di società commerciale, svolgendo attività d'impresa (commerciale) seppure di "interesse generale", anche se si iscrive al RUNTS come ETS non può beneficiare delle predette esenzioni IVA previste per le ONLUS. Perdendo l'esenzione IVA, gli ETS di natura non commerciale vedrebbero aggravate le proprie prestazioni dell'aliquota IVA al 22%, con evidente rischio di penalizzare l'utenza.

L'AdE<sup>13</sup> ha chiarito che:

- non rientrano nel regime di esenzione IVA le prestazioni socio-sanitarie e di assistenza domiciliare o ambulatoriale rese dalle imprese sociali, enti

12 Il RUNTS è entrato in funzione il 23 novembre 2021.

13 Le risposte agli interpelli dell'Agenzia dell'Entrate – esenzione IVA imprese sociali. Interpello n. 388/2021.

commerciali per definizione, in favore di soggetti con disabilità. Infatti, non è sufficiente essere un ETS perché ciò che conta è la natura commerciale dell'ente.

- un ente privato che esercita stabilmente un'attività d'impresa di interesse generale, anche se svolge prevalentemente assistenza sociale, non può godere di agevolazioni proprie di enti non commerciali<sup>14</sup>;

- la fondazione non può usufruire dell'esenzione IVA di cui all'art. 10, c. 1, n. 27-ter dpr n. 633/72, qualora assuma la qualifica di impresa sociale, in quanto per espressa previsione normativa non può rientrare nell'ambito degli "enti del Terzo Settore di natura non commerciale" in base al c. 1 e al c. 5 dell'art. 79 del CTS;

- assunta la qualifica di impresa sociale la fondazione non potrà rientrare neppure tra gli enti aventi finalità di assistenza sociale che effettuano prestazioni di cui art. 10, n. 27 del c. 1 dpr 633/72, in quanto "l'articolo 89, c. 7, lett. b) del CTS, sostituendo la parola "ONLUS" con "enti del Terzo settore di natura non commerciale" ha evidenziato la volontà del legislatore di escludere dal novero dei soggetti che possono applicare la disposizione contenuta nell'art. 10, c. 1, n. 27-ter) del dpr n. 633 del 1972, tutti gli enti che hanno natura commerciale e di conseguenza anche le imprese sociali che per definizione sono enti di carattere commerciale."

### Conseguenze per le imprese sociali

In riferimento alle prestazioni rese da una cooperativa sociale presso una struttura RSA, l'AdE ha spiegato<sup>15</sup> che è necessario che la cooperativa effettui, sia direttamente sia indirettamente tramite convenzioni e/o contratti in genere, le prestazioni nei confronti dei soggetti espressamente elencati nel numero 27-ter) dell'art. 10, c. 1 dpr 633/1972, tra cui sono riconducibili anche "gli anziani e inabili adulti" per beneficiare dell'aliquota IVA del 5%<sup>16</sup>.

14 Interpello n. 475/2021.

15 [nell'interpello n.400/2021](#).

16 *La disciplina IVA degli enti del Terzo Settore* POSTED ON 22 SETTEMBRE 2021

L'Iva del 5% è stata prevista dalla VI Direttiva Iva, n. [77/388/CEE](#) del Consiglio, del 17/05/1977, disponendo che per cessioni di beni e prestazioni di servizi a vocazione sociale e culturale (allegato H) possono essere applicate una o due aliquote ridotte, che non possono essere inferiori al 5%.

Alle cooperative è applicabile il sistema di determinazione del reddito d'impresa previsto dall'art. 83 del TUIR, caratterizzato dalla derivazione delle risultanze fiscali da quelle contabili, con il sistema di variazioni in aumento e in diminuzione da apportare all'utile di [bilancio](#) (cd. principio di derivazione). La norma di riferimento è contenuta nell'[art. 12 della L. n. 904/1977](#).

Il trattamento fiscale delle cooperative a mutualità prevalente è stata oggetto di ripetuti interventi normativi, che hanno ridimensionato i vantaggi fiscali storicamente accordati alle società cooperative, con la graduale disapplicazione dell'agevolazione prevista dal cit. art. 12 per una quota percentuale di utili netti annuali, variabile a seconda che la cooperativa sia a "mutualità prevalente" o a "mutualità non prevalente".

Con riferimento alle cooperative a mutualità prevalente, l'art. 2, c. 36-bis del D.L. 138/2011 ha previsto che, a partire dal periodo d'imposta 2012, l'esclusione dal reddito imponibile (utili netti annui) delle somme destinate a riserve indivisibili di cui all'art. 12 della L. 904/1977, non si applica:

- per il 20% per le cooperative agricole e loro consorzi, delle cooperative della piccola pesca e loro consorzi e delle cooperative forestali;
- per il 40% per le altre cooperative (edilizie, di lavoro, ecc.) e loro consorzi;
- per il 65% per le cooperative di consumo e loro consorzi.

Più precisamente la non applicabilità

[HTTPS://WWW.TORNACONTOEC.IT/DISCIPLINA-IVA-ENTI-DEL-TERZO-SETTORE/](https://www.tornacontoec.it/disciplina-iva-enti-del-terzo-settore/)

dell'art. 12 (per le percentuali indicate) riguarda la parte di utile destinato a riserva indivisibile che eccede la percentuale minima da destinare alla riserva legale obbligatoria e indivisibile di cui all'art. 2545-quater, c.c., pari al 30% degli utili netti. A decorrere dal 2012, l'art. 6, c. 1 del D.L. 63/2002 ha ulteriormente ridotto la quota di utili netti esclusi da tassazione prevedendo che l'esclusione di cui all'art. 12 L. 904/1977 non si applica alla quota del 10% degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria.

Pertanto, considerato che ai sensi dell'art. 2545-quater del c.c. le società cooperative devono obbligatoriamente destinare a riserva legale almeno il 30% dell'utile netto annuale ne consegue che, ai sensi dell'art. 6 cit., concorrerà a tassazione un importo pari al 3% del risultato di [bilancio](#) (10% x 30%), prima escluso. In altri termini, l'esclusione dal reddito è passata dal 30 al 27% dell'utile netto annuale destinato a riserva minima obbligatoria.

Le cooperative a mutualità non prevalente non possono escludere dal reddito imponibile tutti gli utili netti destinati a riserva obbligatoria poiché l'esclusione dal reddito imponibile è limitata al 30% delle somme destinate a riserva indivisibile.

Resta applicabile l'art. 6 del D.L. n. 63/2002 (che riduce del 10% l'esclusione ex art. 12 L. 904/1977), per cui le cooperative diverse escluderanno dal reddito imponibile solo il 27% (non più il 30) delle somme destinate a riserva indivisibile.

A decorrere dal periodo d'imposta 2015, inoltre, l'art. 17-bis del D.L. 91/2014 ha ridotto ulteriormente la quota di utili destinati a riserva indivisibile da escludere da tassazione per le cooperative di consumo e i loro consorzi diverse da quelle a mutualità prevalente. Per tali cooperative la percentuale delle somme destinate a riserva indivisibile esclusa da tassazione è diminuita al 23% (non più 27), percentuale che si riduce ulteriormente al 20%, per effetto dell'imponibilità del 3% (10% del 30%) degli utili netti annuali destinati alla riserva minima

obbligatoria in applicazione dell'art. 6 D.L. 63/2002.

Per le cooperative a mutualità prevalente è prevista una deroga alla disciplina del riporto delle perdite fiscali, il cui trattamento fiscale fondato sull'esenzione degli utili ha importanti ripercussioni sulla disciplina del riporto delle perdite fiscali fissato dall'art. 84 del TUIR.

In linea generale, per i soggetti IRES la perdita fiscale di un periodo d'imposta può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Tale disposizione consente quindi il riporto illimitato nel tempo delle perdite d'impresa ma con l'utilizzo limitato all'80% del reddito prodotto in ciascuno dei periodi d'imposta successivi.

La 2a parte del c. 1 del citato art. 84 espressamente recita che, per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, come nel caso di cui all'art. 12 della L. 904/1977 per le cooperative a mutualità prevalente, la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La disposizione tiene conto dell'ipotesi in cui, in periodi d'imposta con risultato positivo parzialmente esente da tassazione, ne seguano altri in cui l'ente produce una perdita fiscale. Tali perdite, determinate secondo le regole ordinarie di periodo, possono essere utilizzate per compensare i redditi prodotti nei periodi successivi fino a concorrenza delle agevolazioni già godute sugli utili degli esercizi precedenti. La norma è stata introdotta dall'art. 1, c. 72 della L. 296/2006 ed è applicabile agli utili conseguiti dal periodo d'imposta 2007, a decorrere dal quale le cooperative a mutualità prevalente avranno memorizzato la quota di utili che non concorre alla formazione del reddito imponibile per stabilire l'importo della perdita fiscalmente riportabile. In altre parole, gli utili conseguiti dal 2007 e non

tassati costituiranno il fondo dal quale attingere per ridurre le perdite fiscali conseguite in esercizi successivi<sup>17</sup>.

La L. n. 381/1991 ha introdotto disposizioni che disciplinano le cooperative sociali, dettando anche norme aventi riflessi nel campo della contribuzione previdenziale ed assistenziale. Sull'argomento, il Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale – D.G. della Cooperazione ha fornito<sup>18</sup> chiarimenti sugli aspetti della legge.

L'art. 1 della legge qualifica quelle che hanno lo scopo di perseguire la promozione umana sociale dei cittadini della comunità con:

- a) la gestione di servizi socio-sanitari ed educativi (tipologia A);
- b) lo svolgimento di attività diverse - agricole, industriali, commerciali o di servizi - finalizzate all'inserimento di persone svantaggiate (tipologia B).

Alle cooperative sociali, la cui denominazione deve contenere l'indicazione di "cooperativa sociale", si applicano, in quanto compatibili con la legge in esame, norme relative al settore in cui le stesse operano. Esse sono iscritte nell'Albo prefettizio, oltre che nella sezione cui afferisce l'attività svolta, nella "sezione cooperazione sociale"<sup>19</sup>. Della cooperativa sociale possono far parte anche soci volontari, purché il loro numero non superi la metà del numero complessivo dei soci (art. 2 della legge). Ai soci volontari, che prestano la loro attività gratuitamente, non si applicano i contratti collettivi e le norme in materia di lavoro subordinato ed autonomo, ad eccezione di quelle relative all'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro ed alle malattie professionali.

17 L'imposizione diretta nelle società cooperative di Emiliano Marvulli pubblicato il 18/10/2021 sul sito <https://www.informazionefiscale.it/societa-cooperative-tassazione-imposizione-diretta>.

18 ha diramato in data 9.10.1992 la circolare n. 116/92.

19 prevista dal 2° comma dell'art. 13 del D.L. del Capo provvisorio dello Stato n. 1577/1947, come modificato dall'art. 6, c. 1, lett. c) della stessa L. n. 381/91.

L'art. 4, c. 3, per le cooperative sociali di tipologia B prevede l'esenzione dell'assicurazione obbligatoria previdenziale ed assistenziale per le persone svantaggiate contemplate dallo stesso articolo. In merito alla portata di tale agevolazione si chiarisce quanto segue:

- l'esonero contributivo, che comprende anche la quota a carico del lavoratore, si applica dalla data di decorrenza dell'iscrizione nell'apposita sezione del Registro Prefettizio (ora al RUNTS), ai soci svantaggiati delle cooperative finalizzate all'inserimento lavorativo delle persone svantaggiate, caratteristica che deve emergere specificamente dall'oggetto sociale definito dallo statuto; i soci delle cooperative di tipologia A non sono interessati dall'esonero contributivo;

- l'art. 4, c. 2, pone come condizione per applicare le agevolazioni contributive che almeno il 30% della cooperativa sia costituito da persone svantaggiate; agli effetti del computo del predetto numero occorre fare riferimento al numero complessivo dei "lavoratori", soci e non soci, esclusi i soci volontari.

Le persone svantaggiate verranno considerate tali sulla base di documentazione proveniente dalla pubblica amministrazione, fatto salvo il diritto alla riservatezza.

Nulla dettando la norma in merito al grado di invalidità, sarà assunta come soglia di invalidità, quella stabilita per l'avviamento obbligatorio al lavoro dalla L. n. 482/68 e dal D.lgs. n. 509/88<sup>20</sup>. Occorre tenere presente che l'art. 19 della L. n. 104/92<sup>21</sup> ha esteso l'applicazione delle disposizioni della citata L. n. 482/88, e ss.mm.ii., a coloro che sono affetti da minorazione psichica, i quali abbiano una capacità lavorativa che ne consente l'impiego in mansioni compatibili.

20 sul punto specifico cfr. circ. n. 116/92, del Ministero del Lavoro. L. n. 295/90 e D.M. n. 387/91 in G.U. n. 286 del 6.12.1991.

21 G.U. 17.2.1992, n. 39 legge-quadro per l'assistenza, l'integrazione sociale e i diritti delle persone handicappate.

I condannati ammessi alle misure alternative alla detenzione<sup>22</sup> e la loro condizione di persone svantaggiate dovrà risultare dalla documentazione proveniente dalla competente Amministrazione della Giustizia.

La retribuzione da assumere come base per il calcolo dei contributi teoricamente dovuti per i soci svantaggiati e da accreditare a favore degli stessi è quella ad essi corrisposta determinata negli elementi imponibili definiti dall'art. 12 della L. n. 153/1968 e ss.mm.ii.. Le retribuzioni non vanno adeguate ai minimali. Per le categorie e i settori per i quali sono stabilite retribuzioni convenzionali come, ad esempio, per i soci delle cooperative di produzione e lavoro, qualora le retribuzioni corrisposte risultino superiori a quelle convenzionali, verranno assunte le retribuzioni convenzionali previste per i soci non appartenenti a categorie svantaggiate. Qualora le retribuzioni effettive risultino inferiori a quelle convenzionali saranno riconosciute le retribuzioni effettive. Per le cooperative ex dpr 602/1970 resta ferma la possibilità dell'opzione per la retribuzione effettiva, ai fini dell'assicurazione I.V.S., ai sensi dell'art. 6, ultimo c., del dpr medesimo<sup>23</sup>.

Per le persone svantaggiate destinatarie dell'esonero contributivo, agli effetti dell'accredito dei contributi obbligatori trova applicazione il limite retributivo<sup>24</sup>.

L'Interpello n. 5/2015 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha chiarito che l'esonero contributivo riguarda anche il contributo ordinario destinato al finanziamento del Fondo di solidarietà residuale.

Per le retribuzioni corrisposte alle persone detenute o internate negli istituti penitenziari, agli ex degenti di ospedali psichiatrici giudiziari e alle persone condannate e internate ammesse al lavoro

22 previste dagli artt. 47, 47-bis, 47-ter e 48 della L. n. 354/1975 come modificati dalla L. n. 663/1986.

23 Circolare n. 296 del 29 dicembre 1992, INPS <http://www.ristretti.it/areestudio/lavoro/norme/inps92.htm>

24 di cui all'art. 7, c. 1, 1° periodo, della L. n. 638/1983, modificato dall'art. 1, c. 2, della L. n. 389/1989.

esterno<sup>25</sup>, le aliquote sono ridotte nella misura percentuale individuata ogni 2 anni con Decreto del Ministro della Giustizia di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Gli sgravi contributivi relativi alle persone detenute o internate si applicano:

- per un periodo di **18 mesi** successivo alla cessazione dello stato di detenzione per i detenuti ed internati che hanno beneficiato di misure alternative alla detenzione o del lavoro all'esterno ai sensi dell'art. 21 della L. n. 354/1975;

- per un periodo di **24 mesi** per i detenuti ed internati che non ne hanno beneficiato.

Si segnala, a tal riguardo, la [circolare dell'INPS n. 27/2019](#) con cui vengono dettagliatamente illustrate le condizioni e le modalità di accesso agli sgravi contributivi relativi all'assunzione di persone detenute o internate<sup>26</sup>.

Interessanti e significative le modifiche apportate dal D.lgs. n. 105/2018 al CTS (D.lgs. 117/2917), tra le quali per le cooperative sociali rilevano:

- l'individuazione delle attività svolte dagli ETS caratterizzate per essere non commerciali, prevedendo una presunzione in base alla quale tali attività si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino il 10% i relativi costi per ogni periodo d'imposta e per non oltre 2 periodi di imposta consecutivi (art. 23);

- la modifica del regime fiscale opzionale per determinare il reddito di impresa degli ETS non commerciali, prevedendo che tra i ricavi cui applicare il coefficiente di redditività siano aggiunti anche i ricavi conseguiti con la raccolta di fondi, oltre a quelli conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e delle attività diverse, secondarie e strumentali (art. 24);

- l'esclusività delle attività di interesse generale svolte con modalità non

commerciali, ai fini del cosiddetto social bonus (art. 25);

- l'estensione della detrazione maggiorata del 35% alle erogazioni liberali eseguite a favore delle organizzazioni di volontariato (art. 26);

- l'esenzione dall'imposta di registro per gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle ODV e dall'IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva a svolgere attività non commerciali (art. 27);

- le correzioni di coordinamento relative agli indici sintetici di affidabilità fiscale che non si applicano per gli enti che utilizzano il regime forfettario (art. 28);

- la modifica degli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili per gli ETS non commerciali che non applicano il regime forfettario (art. 29);

- il coordinamento normativo della disciplina del TS con la normativa prevista nel TUIR, con la disciplina dell'IVA, oltre alle disposizioni in materia di assistenza in favore delle persone con disabilità grave prive del sostegno familiare (art. 30).

Per un quadro di maggiore chiarezza, definiamo le cooperative a mutualità prevalente: svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti di beni o servizi; si avvalgono prevalentemente delle prestazioni lavorative dei soci e degli apporti di beni o servizi da parte dei soci.

La cooperativa è definita a mutualità non prevalente quando l'attività è rivolta prevalentemente ai non soci e si avvale della prestazione di non soci.

Da tutto quanto precede, possiamo riassumere le 2 caratteristiche principali di una cooperativa sociale per godere di maggiori agevolazioni: svolgere la propria attività in modo non commerciale ed a mutualità prevalente.

Una importante disposizione del CTS che

25 ai sensi dell'art. 21 della Legge 26 luglio 1975, n. 354 sull'Ordinamento penitenziario.

26 Cooperative sociali <https://www.cliclavoro.gov.it/Aziende/Incentivi/Pagine/Cooperative-sociali.aspx>.

può incidere sul cambio di paradigma da parte delle pubbliche amministrazioni nei confronti delle cooperative sociali, regolate dal Titolo VII (artt. 55-57), con gli istituti della co-programmazione, co-progettazione e accreditamento, la cui valenza è stata chiarita anche della Corte costituzionale<sup>27</sup>, secondo la quale l'art. 55 del CTS rappresenta “una delle più significative attuazioni del principio di sussidiarietà orizzontale” valorizzato dall'art. 118, 4° c., della Costituzione italiana, poiché si instaura fra soggetti pubblici e ETS “un canale di amministrazione condivisa, alternativo a quello del profitto e del mercato”.

Il parere n. 2052/2018 del Consiglio di Stato aveva fatto temere sulle sorti degli artt. 55 e 56 del CTS, inducendo numerose amministrazioni pubbliche a preferire gli appalti agli affidamenti, mentre la sent. n. 131/2020 della Corte costituzionale ha modificato il quadro interpretativo in chiave molto più favorevole al TS e al suo diritto, facendo cadere la primazia del codice dei contratti pubblici sul CTS e attribuendo copertura costituzionale agli strumenti giuridici dell’“amministrazione condivisa” in attuazione al principio di sussidiarietà orizzontale: si passa dalla concorrenza alla cooperazione, dagli istituti competitivi agli istituti collaborativi<sup>28</sup>.

Facendo seguito alla sentenza ed accogliendone i principi, il 31/03/2021 è stato adottato il decreto recante le Linee guida sul rapporto tra pubbliche amministrazioni ed ETS<sup>29</sup>, in base alle quali il coinvolgimento attivo degli ETS significa, anzitutto, sviluppare sul

27 anche dalla sentenza n. 131/2020.

28 I rapporti tra pubbliche amministrazioni ed enti del terzo settore. Il volume ospita i contributi di Gregorio Arena, Luigi Bobba, Barbara Boschetti, Gianluca Budano, Marcello Clarich, Antonio Fici, Luciano Gallo, Fabio Giglioni, Luca Gori, Alessandro Lombardi, Felice Scalvini, Giulia Scopetta e Gabriele Sepio. [Editoriale Scientifica](#), Collana “Quaderni di Terzjus”, il PDF è gratuitamente scaricabile dal sito [www.terzjus.it](http://www.terzjus.it).

29 Come cambia il rapporto fra Pubbliche amministrazioni ed enti del Terzo settore di Redazione 12 ottobre 2020 <http://www.vita.it/it/article/2020/10/12/come-cambia-il-rapporto-fra-pubbliche-amministrazioni-ed-enti-del-terz/156961/>.

piano giuridico forme di confronto, di condivisione e di co-realizzazione di interventi e servizi in cui le 2 parti – ETS e PP.AA. – siano messe effettivamente in grado di collaborare in tutte le attività di interesse generale<sup>30</sup>.

Da ultima, nel mese di dicembre 2021 anche la Commissione UE ha presentato il Piano sull'economia sociale riconoscendole il potenziale di rimodellare lo sviluppo economico secondo principi di sostenibilità ambientale e sociale. Il [piano di azione per l'economia sociale](#) appena approvato dalla Commissione segna una svolta per un settore finora praticamente ignorato dalle politiche europee, orientate verso la rimozione di ogni ostacolo al libero mercato. Le novità principali del piano riguardano principi e strumenti. Secondo la Commissione appartengono alla definizione di economia sociale 5 categorie di enti: cooperative, mutue, associazioni, fondazioni e imprese sociali che, pur con forme giuridiche diverse negli Stati UE, hanno in comune che: sono entità private, indipendenti dai poteri pubblici, l'interesse delle persone e le finalità sociali o ambientali prevalgono sulla ricerca del profitto, sono vincolate a reinvestire la maggior parte dei propri utili in attività di interesse collettivo o generale, sono gestite secondo criteri democratici o comunque partecipativi.

Emerge un identikit preciso, in grado di rimuovere l'alibi di quanti finora lamentavano che l'economia sociale fosse un concetto inafferrabile e quindi intrattabile da parte delle politiche pubbliche<sup>31</sup>.

La Commissione riconosce che l'economia sociale è già una realtà consistente, ben radicata nel panorama europeo e attiva

30 Linee guida sul rapporto tra pubbliche amministrazioni ed Enti del Terzo Settore DECRETO n. 72/2021 del Ministro del lavoro e delle politiche sociali pubblicato sul sito <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2021/DM-72-del-31032021.pdf>.

31 L'Europa scommette forte sull'economia sociale. E l'Italia? di Gianluca Salvatori 11 dicembre 2021 <http://www.vita.it/it/article/2021/12/11/leuropa-scommette-forse-sulleconomia-sociale-e-litalia/161317/>.

con successo in moltissimi ambiti, tutti cruciali per rispondere ai futuri obiettivi di sviluppo sostenibile. Una realtà che assolve ad una funzione fondamentale tanto per la coesione sociale quanto per la crescita economica ed occupazionale. L'inserimento dell'economia sociale come ecosistema autonomo sancisce definitivamente il riconoscimento di questo settore come una componente essenziale anche delle politiche industriali (non solo sociali) della Commissione. L'economia sociale potrebbe fare molto di più se fosse maggiormente conosciuta e sostenuta. Il suo ruolo è ancora ignoto a troppi, anche tra i decisori pubblici che, dovendosi misurare con problemi come l'affievolimento della coesione sociale, la gestione della transizione ecologica o la rigenerazione di posti di lavoro dignitosi, avrebbero tutto l'interesse ad utilizzare il potenziale inespresso dell'economia sociale. Perché l'impatto economico e sociale possa essere all'altezza del suo potenziale occorre che l'economia sociale riceva un più robusto supporto dalle politiche pubbliche.

Il piano elenca puntigliosamente una lunga serie di azioni su cui la Commissione si impegna per i prossimi anni (e su cui dichiara di volere investire ben più dei 2,5 miliardi di euro della precedente programmazione). Nel piano di azione i vari interventi sono collegati e si rinforzano l'uno con l'altro. Lo sviluppo di politiche e cornici giuridiche va di pari passo con il tema del riconoscimento pubblico presso una platea più ampia possibile. Il tema dell'accesso della finanza viene declinato in termini di strumenti dedicati che non si esauriscono nella creazione di opportunità solo per gli investitori, ma aprono all'utilizzo combinato di una varietà di risorse (incluse donazioni filantropiche, fondi pensione e fondi di risparmio a finalità sociale). Il tema dello sviluppo delle competenze "parla" con quello delle iniziative per aumentare l'attrattiva dell'economia sociale tra i giovani.

Il piano non promuove un modello unico, riconoscendo che nell'economia sociale possono convivere organizzazioni che si

esprimono meglio restando piccole e di livello locale e organizzazioni che hanno invece l'ambizione e la possibilità di riprodursi su scala maggiore.

La Commissione ha precisato come spesso i governi nazionali si siano fatti scudo delle norme sugli aiuti di Stato per negare il proprio sostegno finanziario all'economia sociale, quando invece i margini discrezionali a disposizione degli Stati membri sono in realtà molto più ampi e la responsabilità se non vengono sfruttati non va imputata a Bruxelles<sup>32</sup>. E' un chiaro invito all'Italia a chiedere l'autorizzazione per le agevolazioni previste a favore del TS.

*di Tommaso Aucello*

<sup>32</sup> L'Europa scommette forte sull'economia sociale. E l'Italia?, o. cit.

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25632 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: DI MARZIO PAOLO

Data pubblicazione: 22/09/2021

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

#### ORDINANZA

5568  
2021  
sul ricorso proposto da:

**Agenzia delle Entrate**, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, ed elettivamente domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **ricorrente** -

contro

**Federspiel Cristoforo & Co. S.A.S.**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*;

- **intimata** -

avverso

la sentenza n. 38, pronunciata dalla Commissione Tributaria Centrale di Bolzano il 25.10.2013, e pubblicata il 24.1.2014;

ascoltata, in camera di consiglio, la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;



la Corte osserva:

#### **Fatti di causa**

1. L'Agenzia delle Entrate, a seguito di accertamenti conclusi con Processo Verbale di Costatazione redatto dalla Guardia di Finanza il 9.12.1987 e regolarmente comunicato alla parte, notificava alla Federspiel Cristoforo & Co. Sas, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, i cinque avvisi di accertamento, nn. 13/1988, 14/1988, 15/1988, 16/1988 e 17/1988, relativi agli anni dal 1983 al 1987, mediante i quali rettificava in aumento, ai fini ILOR, il reddito dichiarato dalla contribuente, esercente l'attività di "casa per ferie".

2. Avverso gli indicati avvisi di accertamento, la contribuente proponeva ricorso innanzi alla Commissione Tributaria di primo grado di Bolzano, contestando la motivazione dell'atto impositivo in quanto redatta per relationem. La Commissione di primo grado riuniva i ricorsi e li rigettava.

3. La decisione assunta dalla Commissione di primo grado era impugnata dalla Sas Federspiel innanzi alla Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano lamentando la contribuente, tra l'altro, l'omessa valutazione di una CTU raccolta in diversi ma collegati procedimenti, ed incorrendo nelle censure dell'Amministrazione finanziaria che affermava l'integrale novità delle censure, proposte dalla società soltanto in sede di appello. Allegata alla memoria conclusiva del secondo grado di giudizio, poi, la ricorrente produceva sentenza penale definitiva di assoluzione dal delitto di cui all'art. 4, n. 7), del DI n. 492/82, come conv., relativa a fatti che reputava essere i medesimi dibattuti in sede tributaria. La CTR riteneva che il giudicato penale irrevocabile dovesse essere "esteso" anche al giudizio tributario, e pertanto accoglieva il ricorso della contribuente ed annullava gli atti impositivi emessi nei confronti della società.



4. L'Ente impositore ricorreva avverso la decisione sfavorevole conseguita, innanzi alla Commissione Tributaria Centrale, sezione di Bolzano, che confermava la decisione adottata dalla Commissione Tributaria di secondo grado.

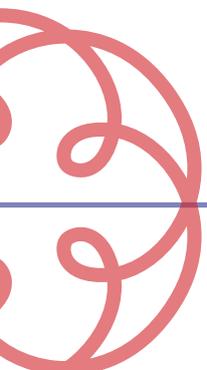
5. Avverso la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Centrale di Bolzano ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi a tre motivi di ricorso. La Società Federspiel non si è costituita.

#### **Ragioni della decisione**

1. Con il suo primo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria contesta la nullità della decisione assunta dalla impugnata Commissione Tributaria Centrale, in conseguenza della violazione dell'art. 37 del Dpr 636 del 1972, nella formula vigente *ratione temporis*, nonché degli artt. 132 cod. proc. civ. e 111 Cost., per aver adottato una decisione che presenta una motivazione meramente apparente, di cui "non è possibile, in alcun modo, individuare la ratio decidendi" (ric., p. 9).

2. Mediante il secondo strumento di impugnazione, ancora proposto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, cod. proc. civ., l'Ente impositore censura la nullità della decisione assunta dalla impugnata Commissione Tributaria Centrale, in conseguenza della violazione dell'art. 37 del Dpr 636 del 1972, nella formula vigente *ratione temporis*, e dell'art. 112 cod. proc. civ., in conseguenza dell'intervenuta violazione del principio della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, in quanto l'unica contestazione proposta dalla società in primo grado era stata il vizio di motivazione dell'avviso di accertamento.

3. Con il suo terzo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., l'Amministrazione finanziaria



critica la violazione dell'art. 654 cod. proc. pen., e dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, in cui è incorsa la CTC, perché l'efficacia vincolante del giudicato penale si produce soltanto nei confronti di chi sia stato parte del giudizio penale mentre, nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate non ha partecipato a quel giudizio e, ancora, perché "l'efficacia vincolante del giudicato penale non potrebbe giammai operare automaticamente nel processo tributario" (ric., p. 14).

4. I motivi di ricorso possono essere trattati congiuntamente, perché tutti attengono al rilievo da assegnare, nel processo tributario, al giudicato penale sopravvenuto in corso di causa.

Occorre premettere non essere in contestazione che, nel momento in cui la società ha prodotto la sentenza penale irrevocabile favorevole, innanzi alla Commissione Tributaria di secondo grado, il giudizio tributario era ancora in corso.

Può quindi aggiungersi, in ordine alla tempestività della produzione documentale della sentenza, cui la contribuente ha provveduto quasi al termine del secondo grado di giudizio, che, come anche recentemente ribadito da questa Corte di legittimità, "l'eccezione di giudicato esterno non è soggetta a preclusioni per quanto riguarda la sua allegazione in sede di merito in quanto prescinde da qualsiasi volontà dispositiva della parte e in considerazione del suo rilievo pubblicistico, è rilevabile d'ufficio. (In applicazione del principio, la S.C. ha confermato la decisione di appello che nel giudizio civile di risarcimento del danno aveva ritenuto l'allegazione della sentenza penale di condanna non subordinata a decadenze e preclusioni istruttorie, potendo essere effettuata in ogni stato e fase del giudizio di merito)", Cass. sez. VI-III, 7.1.2021, n. 48, confermandosi l'orientamento espresso affermando che "il giudicato esterno, al pari di quello interno, risponde alla finalità d'interesse pubblico di eliminare l'incertezza delle situazioni giuridiche e di rendere stabili le decisioni,



sicché il suo accertamento non costituisce patrimonio esclusivo delle parti e non è subordinato ai limiti fissati dall'art. 345 c.p.c. per le prove nuove in appello, di tal che il giudice, al quale ne risulti l'esistenza, non è vincolato dalla posizione assunta dalle parti in giudizio, dovendo procedere al suo rilievo e valutazione anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo", Cass. sez. II, 25.10.2018, n. 27161. Deve pertanto negarsi che la produzione di una sentenza penale irrevocabile prodotta dalla parte sia soggetta a preclusioni processuali, potendo la stessa essere acquisita, ed utilizzata per la decisione, anche d'ufficio. Del resto, apparirebbe davvero improprio richiedere alla parte di anticipare le proprie difese in relazione ad una sentenza penale che non è ancora stata pronunciata.

4.1. Tanto premesso, la motivazione della impugnata sentenza della Commissione Tributaria Centrale certo non si dilunga, ed i giudici scrivono soltanto: "Il Collegio ritiene esauriente il ragionamento svolto nella sentenza di secondo grado in merito alla tradizionale preminenza del giudicato penale, esplicitamente riconosciuta negli artt. 651 e ss. C.p.c.". Tuttavia, in considerazione della limitata analisi che il giudice era chiamato a compiere, la motivazione non si ritiene possa essere qualificata come meramente apparente.

Può allora ricordarsi che l'accertamento di fatto, effettuato in sede penale, vincola il giudice civile.

Occorre quindi osservare che il giudice impugnato opera esplicito riferimento, a fondamento della propria decisione, alla valutazione ed alla motivazione adottata dai giudici della Commissione Tributaria di secondo grado, ed è consentito proporre una motivazione per relationem rispetto ad atti di cui le parti abbiano sicura conoscenza. I giudici di secondo grado hanno osservato che "i fatti contestati dalla Guardia di Finanza e le relative risultanze del verbale di costatazione ... sono i medesimi su cui si è pronunciato il giudice penale con la formula



assolutiva 'perché il fatto non sussiste', non si può non ritenere l'autorità di cosa giudicata, di detta sentenza irrevocabile del Trib. di Bolzano n. 672/1991 nei confronti del processo tributario". Non ci troviamo pertanto in presenza di una "automatica" ed acritica estensione del giudicato penale, bensì della esplicita valutazione, operata dalla Commissione Tributaria di secondo grado e confermata dalla Commissione Tributaria Centrale, che i fatti in ordine ai quali si è pronunciato il giudice penale, con sentenza irrevocabile, sono i medesimi su cui si controverte in sede tributaria. Non si confronta con questa specifica *ratio decidendi* l'Agenzia delle Entrate, non ne critica il fondamento, non illustra come abbia contestato e provato che i fatti su cui si sono fondati gli accertamenti, penale e tributario, non sono gli stessi.

5. Il ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria risulta pertanto infondato e deve essere respinto.

Non occorre provvedere sulle spese di lite, tenuto conto che la società non ha svolto difese. Rilevato che risulta soccombente parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, non si applica l'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

La Corte,

**P.Q.M.**

rigetta il ricorso proposto dall'**Agenzia delle Entrate**.

Nulla per le spese.

Così deciso in Roma, l'8.7.2021.

Depositato in Cancelleria il



Il Presidente

**L'efficacia in sede tributaria del giudicato penale: nota a Cassazione civile n. 25632/2021 depositata il 22/09/2021**

**Sommario:**

1. **L'evoluzione della disciplina dei rapporti tra processo penale e procedimento tributario**
2. **Il D. Lgs. 10 Marzo 2000, N. 74**
3. **L'autonomia dei due processi**
4. **Il punto di vista della Giurisprudenza di legittimità**
5. **L'efficacia in sede tributaria del giudicato penale alla luce delle recenti pronunce**

**Considerazioni conclusive**

\*\*\*

**1. L'evoluzione della disciplina dei rapporti tra processo penale e procedimento tributario**

La pronuncia della Suprema Corte di Cassazione, che si intende commentare nel presente articolo è l'Ordinanza n. 25632/2021 sez. 5 civile, depositata il 22/09/2021, avente ad oggetto il tema dell'efficacia in sede tributaria del giudicato penale<sup>1</sup>.

In particolare, con l'ordinanza in commento, la Cassazione ha espresso il principio di diritto secondo cui *“l'eccezione di giudicato esterno non è*

<sup>1</sup> Link dell'Ordinanza in commento:

<http://www.italggiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snciv&id=../20210922/snciv@s50@a2021@n25632@tO.clean.pdf>

*soggetta a preclusioni per quanto riguarda la sua allegazione in sede di merito in quanto prescinde da qualsiasi volontà dispositiva della parte e in considerazione del suo rilievo pubblicistico, è rilevabile d'ufficio”.*

Tanto premesso in ordine al caso in esame e ai principi espressi, appare utile un breve excursus che ripercorre l'evoluzione della disciplina dei rapporti tra processo penale e procedimento tributario, per poi procedere con il commento dell'Ordinanza.

Preliminarmente, va osservato che il problema dei rapporti fra processo penale e processo tributario sorge in tutti i casi in cui i due processi abbiano ad oggetto gli stessi fatti, e quindi nel campo delle accise ed in quello delle imposte dirette e dell'IVA, poiché sono gli unici ambiti in cui l'evasione è anche penalmente perseguita.

Ciò detto, i rapporti tra processo penale e procedimento tributario, almeno fino ai primi anni 80, sono stati regolati dalla c.d. pregiudiziale tributaria. In pratica, l'azione penale poteva cominciare solo dopo che l'accertamento tributario in materia di imposte fosse divenuto definitivo. Tuttavia tale criterio, subordinando l'instaurazione del processo penale alla definizione del procedimento tributario, se per un verso evitava la possibilità di un contrasto di giudicati in ordine agli stessi fatti, dall'altro lato comportava una seria compromissione dell'autonomia valutativa del giudice penale.

Invero, tale vincolatività è stata poi oggetto di pronuncia della Corte Costituzionale che l'ha dichiarata incostituzionale, con la sentenza n. 88/1982, per violazione del dettato costituzionale, e più specificamente del diritto di difesa, del principio di parità del trattamento,

oltre che del principio di indipendenza funzionale dei magistrati, in base al quale il giudice è soggetto soltanto alla legge.

Al sistema della pregiudiziale quindi seguì la Legge n. 516/1982, tramite la quale viene per la prima volta riconosciuto al diritto penale un effettivo ruolo nella tutela dell'imposizione fiscale.

L'art. 12 della legge n. 516/1982 stabiliva infatti che "in deroga a quanto disposto dall'articolo 3 c.p.p., il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativo a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale".

È stato quindi grazie a questo intervento normativo, che si è sancito il principio di autonomia e di separazione delle giurisdizioni tra giudizio tributario e processo penale, stabilendo definitivamente che la sentenza penale di condanna o di proscioglimento avrebbe potuto avere autorità nel processo tributario con riferimento ai fatti accertati nel giudizio penale, senza tuttavia sospendere il processo tributario.

Invero, la Legge n. 516/1982 prevedendo l'espressa abolizione della pregiudiziale tributaria, attuò una vera e propria riforma del diritto penale tributario, ponendo il problema della necessità di stabilire se ed in quali termini la pendenza di un processo penale, e la sua eventuale conclusione con sentenza irrevocabile, potesse condizionare lo sviluppo di un parallelo procedimento tributario vertente sul medesimo fatto.

La scelta operata dal legislatore si basava

sul principio del c.d. "doppio binario", secondo il quale il processo penale poteva avere inizio senza attendere il definitivo esito dell'accertamento dell'imposta evasa.

Il principio in questione racchiuso come detto nell'art. 12 della L. 516/1982, rivelava chiaramente la volontà di realizzare una separazione dei due procedimenti, consentendo sia al processo penale che a quello tributario di svolgersi parallelamente, al fine di evitare «il differimento delle decisioni delle Commissioni tributarie, vista la durata dei processi penali, e il danno che sarebbe derivato all'Erario dalla conseguente dilazionata riscossione dei tributi»<sup>2</sup>.

Infine, l'art. 12 stabiliva la prevalenza di quanto accertato dal giudice penale, nel senso che la sentenza divenuta irrevocabile aveva autorità di cosa giudicata nel processo tributario con riferimento ai fatti materiali oggetto del processo penale, ed al comma 2 precisava poi che anche l'Amministrazione Finanziaria era obbligata al rispetto del giudicato penale, sulla base dei fatti materiali penalmente accertati.

Tuttavia, sebbene l'art.12 abbia avuto il pregio di permettere al processo penale e tributario di camminare parallelamente, vi erano una serie di perplessità quali l'assenza di un espresso limite soggettivo all'operatività del giudicato penale collegato alla difformità dei regimi probatori dei due procedimenti; senza contare il fatto che l'operatività dell'art. 12 era legata alla maggiore o minore durata del processo penale rispetto a quello tributario.

<sup>2</sup> Corvi P., Commento all'art. 20 D. Lgs. 74/2000, in Caraccioli I., Giarda A., Lanzi A., *Diritto e procedura penale tributaria: Commentario al Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n. 74*, Padova, Cedam, 2001.

## 2. Il D. Lgs. 10 Marzo 2000, N. 74

Successivamente, i rapporti tra procedimento penale e processo tributario, sulla base del principio di specialità, hanno trovato una compiuta disciplina nel d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, che ha lasciato invariato il principio della piena e reciproca autonomia tra i due processi, ed ha escluso qualsiasi rapporto di pregiudizialità.

Con il D. lgs 74/2000, per le finalità e per gli obiettivi dell'intervento del legislatore penale in questo settore, la cifra distintiva della riforma è stata quella di spostare "a valle" l'intervento penale, al fine di perseguire unicamente i comportamenti realmente offensivi e pregiudizievoli degli interessi erariali. La disciplina di interesse di studio ai fini del presente articolo, e cioè la norma che disciplina i rapporti fra processo penale e processo tributario è l'art. 20 secondo il quale: «Il procedimento amministrativo e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del processo penale avente ad oggetto gli stessi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione».

Invero, l'art. 20 d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, prevedendo espressamente che il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti, in pratica statuisce, alla luce del principio del "doppio binario", che l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria e i processi innanzi alle Commissioni tributarie dovevano continuare anche se vi fosse in corso un procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti, o fatti dal cui accertamento comunque

dipendeva la relativa definizione<sup>3</sup>.

Tale previsione tuttavia risulta offrire poche e insufficienti indicazioni per gli operatori del diritto, dato che la norma si limita a ribadire, in continuità con l'ormai abrogato art. 12 della L.516/1982 ad opera dell'art. 25 del D. Lgs. 74/2000, la scelta di eliminare la pregiudizialità del processo penale rispetto a quello tributario e al tempo stesso afferma l'autonomia dei due procedimenti, con l'unica novità di estendere tale regime anche ai procedimenti amministrativi di accertamento tributario.

Parallelamente, nel sistema processuale penale la norma che disciplina l'efficacia del giudicato penale nel procedimento tributario è l'art. 654 c.p.p., ai sensi del quale la sentenza penale irrevocabile di assoluzione o di condanna fa stato nel processo civile ed amministrativo -nonché tributario- solo nei confronti di soggetti che abbiano formalmente partecipato al processo penale (c.d. limite soggettivo), sempre che i fatti ivi accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa (c.d. limiti oggettivi)<sup>4</sup>. Tuttavia, proprio la differente connotazione per quanto riguarda la raccolta e la valutazione delle prove, ha portato sia la dottrina che la giurisprudenza ad affermare il principio della non automatica efficacia vincolante del giudicato penale sul processo tributario, anche qualora i fatti esaminati siano gli stessi.

<sup>3</sup> Si noti che per poter garantire la tendenziale unitarietà del sistema punitivo, che non ammette l'applicazione congiunta di due sanzioni differenti per il medesimo fatto, nell'ipotesi di concorso apparente tra norma sanzionatoria penale e norma sanzionatoria amministrativa, sarà quest'ultima, secondo il principio della lex specialis, a prevalere.

<sup>4</sup> Tesaurò F., *Manuale del processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2017, p.168-169.

Invero, le limitazioni alla prova, considerato che l'art. 7, comma 4 d.lgs. n. 546/1992 non ammette il giuramento e la prova testimoniale nel processo tributario, pongono il problema, stante l'accoglimento del principio del doppio binario, del possibile contrasto tra giudicati.

Sul punto, il Ministero delle Finanze, nella circolare n. 154/2000, aveva ammesso la possibilità che il giudicato penale facesse stato nel processo tributario nella sola ipotesi in cui la decisione del giudice penale non avesse utilizzato prove non ammesse ex lege nel processo tributario.

Tuttavia, appaiono pienamente condivisibili le ragioni, logiche e di opportunità, per cui debba essere riconosciuta efficacia vincolante ad una sentenza penale, laddove il giudizio si sia fondato esclusivamente su mezzi di prova di natura documentale, chiaramente ammessi anche nel processo tributario.

In conclusione, ad oggi, l'analisi sull'esistenza o meno di margini per un'efficacia del giudicato penale in ambito tributario si sviluppa, necessariamente, da un confronto con le norme e gli istituti introdotti dal D. Lgs n.74/2000.

### 3. L'autonomia dei due processi

Come anticipato nel paragrafo precedente, le perplessità sull'autonomia dei due processi si sono ripresentate anche quando l'art. 25 D. Lgs. 74/2000 ha abrogato espressamente l'art. 12 L. 516/1982, facendo in modo che tale norma fosse sostituita dall'ancora vigente art. 20 D. Lgs 74/2000 rubricato "Rapporti fra processo penale e processo tributario".

In realtà, come già detto, il legislatore del 2000 non ha introdotto una norma

facile da interpretare, che consentisse agli operatori del diritto di chiarire definitivamente il rapporto fra i due procedimenti. Invero, il punto oggetto di maggior dibattito, ha riguardato proprio la difficile interpretabilità del dettato normativo circa la possibilità di estendere l'efficacia del giudicato penale ex art. 654 c.p.p. anche alle controversie tributarie.

Orbene, il punto di arrivo degli orientamenti maggioritari dottrinali e giurisprudenziali prende atto della propensione consolidatasi, soprattutto nella più recente giurisprudenza, di non negare né affermare in assoluto l'efficacia vincolante del giudicato penale a carico del contribuente, quanto piuttosto di muoversi lungo quella che può essere definita come una "terza via", e cioè quello spazio accordato al giudice tributario di poter valutare autonomamente secondo il suo libero apprezzamento e con spirito critico quanto statuito in una sentenza penale definitiva<sup>5</sup>

Infatti, non si può negare che la giurisprudenza di legittimità e di merito, vada proprio nella direzione di un abbandono della scelta secca tra vincolo di giudicato e assenza di effetti della sentenza penale, in favore piuttosto della c.d. "terza via", ovvero sia di una libera valutazione da parte del giudice tributario delle conclusioni cui è giunto e delle ragioni argomentative esposte in motivazione, dal magistrato nel processo penale.

A dimostrazione di quanto appena esposto, si richiama a titolo meramente esemplificativo la sentenza del 20 marzo

<sup>5</sup> Per quanto attiene alle sentenze non definitive, è invece opportuno far riferimento ad una pronuncia della Suprema Corte secondo cui "le sentenze, come qualsiasi atto valutativo, possono considerarsi documenti ed essere utilizzati come prova, solo per i fatti documentali in esse rappresentati e non per il fatto documentato" (cfr. Cass. Pen., sent. n. 10258/1999).

2013, n. 6918 pronunciata dalla Suprema Corte di Cassazione, secondo la quale: «È ormai consolidato il principio secondo cui la sentenza penale passata in giudicato non può fare “stato” nel contenzioso tributario. Tuttavia, detto giudice ben può fondare la propria decisione richiamando la pronuncia penale, a condizione che effettui un vaglio critico su quest’ultima, che non può essere recepita acriticamente. I rapporti tra processo penale e processo tributario, infatti, sono governati dal c.d. “doppio binario”»<sup>6</sup>.

Per concludere quindi, la giurisprudenza non consente al giudice tributario di constatare e vagliare in maniera acritica l’esistenza di una sentenza penale che verte sui medesimi fatti oggetto del processo tributario, non potendoci essere estensione automatica degli effetti, dovendosi al contrario effettuare una valutazione indipendente ed imparziale degli elementi acquisiti nel processo penale<sup>7</sup>.

#### **4. Il punto di vista della Giurisprudenza di legittimità**

Come anticipato poc’anzi per la giurisprudenza di legittimità “il risultato raggiunto in sede penale non rappresenta qualcosa di completamente avulso dal gravame tributario” (cfr. ex multis Cass. Civ. n. 12577/2000), atteso che il giudice tributario, può legittimamente basare il proprio convincimento sulle prove acquisite nel processo penale, ma a condizione che compia una autonoma valutazione delle prove acquisite.

6 Monfreda N, Stella F., Efficacia della sentenza penale nel processo tributario, in *Fisco: approfondimento*, 2013 pp. 4494 ss.

7 Terlizzi A., La sentenza penale passata in giudicato non ha efficacia vincolante nel processo tributario, nota a Cassazione civile, sez. VI, 18 giugno 2013, n. 15190, in *Diritto & Giustizia*, 2013, pp. 680 ss.

Infatti, proprio per la struttura e la finalità del contenzioso tributario che mira ad accertare la sussistenza ed il *quantum debeat* dell’obbligazione tributaria, nonché per la sua natura spiccatamente pubblicistica, il giudice tributario non può autolimitarsi a constatare passivamente l’esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone poi acriticamente le conclusioni del giudice penale ma al contrario nel pieno esercizio dei propri poteri ex art. 116 c.p.c. di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio messo agli atti, deve entrare nel merito del contenuto della decisione penale, ponendola a confronto con gli elementi di prova acquisiti al giudizio tributario.

Al riguardo va evidenziato che, la Corte di Cassazione, nella prospettiva di responsabilizzare progressivamente e maggiormente il giudice tributario, ha costantemente affermato che «anche la sentenza di patteggiamento ex art. 444 c.p.p. costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice tributario il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l’imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione» (cfr. ex multis Cass. Civ., n. 24587/2010).

Ne deriva quindi che, il quadro probatorio complessivo ricostruito in sede penale potrà diventare in sede tributaria valida fonte di prova solo nell’accertamento oggettivo dei fatti materiali, mentre invece non sarà vincolante per il giudice tributario la valutazione soggettiva del giudice penale circa la qualificazione giuridica dell’atto impositivo in termini di invalidità.

Infine appare utile osservare ai fini della presente trattazione, che nella prospettiva inversa ovvero se si guarda all'efficacia del giudicato tributario nel giudizio penale ed alla loro conseguente interconnessione anche il giudice penale non è vincolato alle decisioni del giudice tributario né alle allegazioni dell'Amministrazione Finanziaria.

Sul punto a mero titolo esemplificativo, la giurisprudenza più recente ha infatti statuito che ai fini del superamento della soglia di punibilità per i reati tributari, il giudice può legittimamente avvalersi dell'accertamento, anche induttivo, dell'imponibile compiuto dagli uffici finanziari, potendo tale accertamento rappresentare un valido elemento di indagine per stabilire, anche in sede penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le soglie di punibilità previste dalla legge (cfr. ex multis Cass. Pen., sent. n. 32490/2018)<sup>8</sup>

Tuttavia, come nel procedimento tributario, questo sarà possibile a condizione che il giudice penale proceda ad un'autonoma valutazione degli elementi probatori rilevati in sede tributaria, essendo libero di rilevare il quantum evaso anche in altro modo, ovvero tramite le regole del rito penale, compresa la prova testimoniale, attraverso una verifica che può, quindi, anche giungere a conclusioni opposte rispetto a quelle formulate in commissione tributaria (cfr. Cass. Pen., sent. n. 12050/2020).<sup>9</sup>

Pertanto, per concludere, anche il giudicato tributario per il magistrato

penale potrà assumere la stessa valenza di altri elementi liberamente valutabili dal giudice, alla luce dell'art. 238-bis c.p.p., norma che consente espressamente l'acquisizione di sentenze irrevocabili come mera prova documentale, se confortate da altri elementi probatori di riscontro, nell'ambito del processo penale e la loro conseguente valutazione critica, alla luce degli artt. 187 e 192, 3 comma c.p.p.

### **5. L'efficacia in sede tributaria del giudicato penale alla luce delle recenti pronunce**

L'ordinanza in commento, citando l'obiter dictum di una precedente pronuncia (cfr. Cass. sez. II, 25.10.2018, n. 27161) ha inoltre espresso un altro importante principio di diritto, statuendo che *“il giudicato esterno, al pari di quello interno, risponde alla finalità d'interesse pubblico di eliminare l'incertezza delle situazioni giuridiche e di rendere stabili le decisioni, sicché il suo accertamento non costituisce patrimonio esclusivo delle parti e non è subordinato ai limiti fissati dall'art. 345 c.p.c. per le prove nuove in appello, di tal che il giudice, al quale ne risulti l'esistenza, non è vincolato dalla posizione assunta dalle parti in giudizio, dovendo procedere al suo rilievo e valutazione anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo”*.

Nel caso di specie quindi, il giudice di legittimità nel ribadire la necessaria la valutazione del giudicato penale nel contenzioso tributario, ha quindi precisato che il deposito della sentenza penale – il c.d. giudicato esterno- come fonte di prova anche quando prodotta quasi al termine del giudizio di appello tributario, non incontra preclusioni per quanto riguarda la sua allegazione in sede di merito poiché

<sup>8</sup> Sentenza consultabile su:

<http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snpn&id=./20180716/snpn@s30@a2018@n32490@tS.clean.pdf>.

<sup>9</sup> Sentenza consultabile su:

<http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snpn&id=./20200414/snpn@s30@a2020@n12050@tS.clean.pdf>.

prescinde da qualsiasi volontà dispositiva della parte, ed essendo un atto pubblico, è rilevabile anche d'ufficio. Invero, opinando diversamente diventerebbe impossibile per il contribuente anticipare nelle proprie difese una sentenza penale che non è ancora stata pronunciata, e tale pronuncia ha quindi il pregio di fornire al contribuente una maggiore difesa, molto spesso limitata nel processo tributario a causa di uno sbilanciamento verso la controparte. Si apre così un spiraglio pro-contribuente consentendogli di smentire fatti che nel processo tributario non ha potuto provare, dovuto spesso all'impossibilità dell'uso della prova testimoniale nonché per converso ad un uso eccessivamente frequente delle presunzioni legali e semplici.

L'importanza di tale pronuncia in commento, è stata poi confermata da pronunce successive (cfr. ex multis Cass. sent., n. 25632/2021; n. 27954/2009; n. 11785/2020; n. 48/2021) in cui appunto viene precisato come la sentenza di un giudizio penale di assoluzione, pur sussistendo il doppio binario, non preclude al giudice tributario di tenerne conto al fine della decisione come giudicato esterno e soprattutto non ne impedisce il deposito anche fuori termine.

Il pregio della pronuncia in esame è dovuto anche al fatto che la Suprema Corte rammenta come l'accertamento di fatto, effettuato in sede penale, - vale a dire dei fatti direttamente correlati alla pronuncia penale, compresi nei limiti della contestazione, o tali da costituire il presupposto logico e necessario della pronuncia- vincola il giudice civile se i fatti su cui è pronunciato il giudice penale, con formula assoluta 'perché il fatto non sussiste', sono gli stessi su cui è chiamato a pronunciarsi il giudice tributario, dovendosi ritenere l'autorità

di cosa giudicata di detta sentenza irrevocabile anche nei confronti del processo tributario. In altre parole, in una simile ipotesi secondo la giurisprudenza di legittimità non vi sarebbe affatto una automatica ed acritica estensione del giudicato penale, bensì una esplicita valutazione, operata dal giudice tributario basata sulla circostanza che i fatti in ordine ai quali si è pronunciato il giudice penale, con sentenza irrevocabile, sono i medesimi su cui si controverte in sede tributaria, derivandone anche che diventa più gravoso l'onere probatorio in capo all'Amministrazione finanziaria, chiamata a contestare e provare che i fatti su cui si sono fondati gli accertamenti, penale e tributario, non sono gli stessi.

Appare chiaro quindi come i principi di diritto sopra riportati, costituiscano un orientamento ormai consolidato della giurisprudenza di legittimità che è stata interrogata già in passato sul tema.

Invero la Suprema Corte, ha costantemente e più volte affermato che la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione, deve prima verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui detta decisione è destinata ad operare (Cass. n. 5820/2007; n. 10578/2015; 17258/2019; n. 30941/2019).

Ne deriva quindi che nel caso in cui il giudice di merito abbia ricondotto la sua

decisione solo genericamente ad una sentenza di assoluzione penale, senza richiamarne il contenuto, né specificarne la rilevanza ai fini dell'accertamento tributario, la motivazione di una sentenza tributaria potrà essere redatta *per relationem*, purché nel riprodurre i contenuti li renda oggetto di un'autonoma valutazione critica, attuando così una verifica della compatibilità logico-giuridica del rinvio (cfr. Cass. civ. sent. n. 5209/2018)<sup>10</sup>.

In conclusione, tenendo conto dei principi desumibili dall'art. 654 c.p.p. e dall'art. 20 del D.lgs. n. 74 del 2000, nonché delle diverse regole in materia di *onus probandi* nel processo penale e in quello tributario, non si può attribuire alcuna automatica autorità di cosa giudicata alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, dal momento che nel processo tributario esistono dei limiti oggettivi in materia di prova, quali ad esempio l'utilizzo delle presunzioni semplici che sono invece inidonee a fondare il ragionamento logico-giuridico di una sentenza penale di condanna<sup>11</sup>.

Ne quindi consegue che il giudice tributario nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve procedere ad un suo apprezzamento terzo ed imparziale, integrandolo con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio. Tuttavia, l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena,

per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, potrà comunque essere dichiarato soccombente e quindi colpevole fiscalmente qualora l'atto impositivo si basi su validi indizi, che potrebbero essere insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, e viceversa adeguati, fino a prova contraria, nel processo tributario.

### Considerazioni conclusive

Alla luce delle considerazioni appena esposte, sembra ormai pacifico che, qualora il giudizio tributario abbia ad oggetto atti e fatti già accertati in sede penale, le risultanze finali del procedimento penale possano in qualche modo influenzare il convincimento del giudice tributario, il quale però dovrà vagliare ogni rilevante elemento istruttorio acquisito nel processo penale con un certo spirito critico e valutarne l'effettiva applicabilità in sede tributaria, essendogli totalmente precluso la mera trasposizione e il recepimento piatto della decisione del magistrato penale. La recente pronuncia in commento esprime quindi, un netto miglioramento della posizione del contribuente in sede processuale, atteso che non sono mancate occasioni in passato in cui la giurisprudenza di legittimità si era espressa in favore della valenza probatoria della sentenza penale in materia tributaria inizialmente a beneficio dell'Amministrazione finanziaria, sebbene abbia poi "corretto il tiro" in virtù del principio della parità processuale delle parti.<sup>12</sup> Tuttavia,

<sup>12</sup> Sul punto negli anni, si sono susseguite varie sentenze della Corte di cassazione (cfr. Cass. n. 7107/1998; n. 4269/2002; n. 6407/2003; n. 7445/2003; n. 5957/2003; n. 16032/2005; n. 11221/2007), tutte volte ad attribuire tanto alle dichiarazioni portate in giudizio dall'Amministrazione, quanto a quelle portate in giudizio dal contribuente, il valore di meri elementi indiziari, inidonei da soli a costituire prova dei fatti rappresentati, ma in

<sup>10</sup> Sentenza consultabile su:

<http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snciv&id=/20180306/snciv@s65@a2018@n05209@tO.clean.pdf>.

<sup>11</sup> Tesoro F., *Manuale del processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2017, p. 168-169.

la presente ordinanza testimonia il superamento di una iniziale posizione di sbilanciamento verso l'Amministrazione finanziaria, in favore di una posizione più equilibrata che ritiene finalmente rilevanti anche le pronunce penali favorevoli al contribuente in vicende aventi ad oggetto i medesimi fatti del procedimento tributario. A conferma di tanto, se in passato per la giurisprudenza di legittimità era pacifica l'efficacia probatoria del giudicato penale nel processo tributario con riferimento alle sentenze di patteggiamento<sup>13</sup>, che come è noto implicano un riconoscimento da parte dell'imputato della propria colpevolezza e quindi l'ammissione di una responsabilità dei reati contestati, oggi invece nel solco di una maggiore apertura e del rispetto delle garanzie del giusto processo, gli ermellini si spingono a riconoscere l'efficacia probatoria anche del giudicato penale di assoluzione -irrevocabile- in favore del contribuente, a condizione che i fatti in ordine ai quali si è pronunciato il giudice penale, con sentenza irrevocabile, siano i medesimi su cui si controverte in sede tributaria.

È agevole dedurre quindi come diventi anche più gravoso l'onere probatorio in capo all'Amministrazione finanziaria, chiamata a contestare e provare che i fatti su cui si sono fondati gli accertamenti, penale e tributario, non sono gli stessi.

Infine, preme rilevare in questa sede che sebbene vi sia il divieto di utilizzo nel processo tributario di alcuni mezzi probatori quali il giuramento e la

---

grado di concorrere con altri elementi a formare il convincimento del giudice.

<sup>13</sup> In caso di patteggiamento, la Cassazione ritiene che la sentenza ex art. 44 c.p.p. costituisca elemento di prova per il giudice tributario, il quale, ove intenda disconoscere l'efficacia probatoria, deve spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso la sua responsabilità ed il giudice penale gli avrebbe creduto, sul punto si rinvia a Cass. n.128434 /2014.

testimonianza del giudizio penale, dall'analisi svolta si ricava come anche in tale ambito la giurisprudenza di legittimità ha, giustamente, fornito una maggiore apertura stabilendo che le dichiarazioni rese dal contribuente indagato nel processo penale costituiscono elementi di prova liberamente valutabili dal giudice e possono concorrere, unitamente ad altri indizi, alla formazione della decisione. In definitiva, le recenti pronunce della giurisprudenza fanno ben sperare, forse, in un maggiore rispetto del diritto di difesa del contribuente e di parità tra le parti, principi fondamentali anche del processo tributario caratterizzato invece sin dalla nascita per sua natura da una posizione eccessivamente pro-fisco, a scapito della garanzia costituzionale del giusto processo.

*di Laura Di Miscio*

#### **Bibliografia:**

Ardito F., Giudicato penale e giudizio tributario, nota a Cassazione, Sez. trib., Semt. N. 12022, dep. 25 maggio 2009, in *Rassegna tributaria*, 2010, n. 3.

Capasso F., Giudicato penale e processo tributario: le condizioni ed i limiti di efficacia delle Sentenze di assoluzione, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2011.

Corvi P., Commento all'art. 20 D. Lgs. 74/2000, in Caraccioli I., Giarda A., Lanzi A., *Diritto e procedura penale tributaria: Commentario al Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n. 74*, Padova, Cedam, 2001.

Mancuso E. M., Il giudicato nel processo penale, in (diretto da) Ubertis G., Voena G. P., *Trattato di procedura penale*, vol. XLI.1, Milano, Giuffrè, 2012.

Monfreda N., Stella F., *Efficacia della*

sentenza penale nel processo tributario, in Fisco: approfondimento, 2013.

Tonini P. Conti C., Manuale di procedura penale, Milano, Giuffrè, 2021.

Puglisi R., Nessuna efficacia extrapenale per le sentenze di proscioglimento estintive (internet), nota a Corte di Cassazione, Sezioni Unite civili, 26 gennaio 2011, n. 1768, in *Processo penale e Giustizia*, n. 3, 2011.

Rivello P., I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem, in *Diritto Penale Contemporaneo*, Ed. 2018, consultabile su <https://www.penalecontemporaneo.it/upload/8623-rivello118.pdf>.

Russo P., Manuale di diritto tributario: il processo tributario, Milano, Giuffrè, seconda edizione, 2013.

Santoriello C., La riforma del diritto penale tributario: questioni applicative, Torino, Giappichelli, 2001.

Schlitzer S., Il Giudice Tributario Deve Considerare La Sentenza Penale Passata In Giudicato, Pubblicato 2 Ottobre 2021, nota a Cassazione, quinta sezione civile, sent. 8 luglio 2021, depositata il 22 settembre 2021, n. 25632.

Spriveri C., Sull'efficacia di giudicato della sentenza penale irrevocabile nel giudizio tributario riguardante gli stessi fatti, Nota a Cassazione civile sez. trib., 02/10/2020, (ud. 27/02/2020, dep. 02/10/2020), n.21121, in [www.nuovefrontierediritto.it](http://www.nuovefrontierediritto.it)

Tesauro F., Manuale del processo tributario, Torino, Giappichelli, 2017.

Terlizzi A., La sentenza penale passata in giudicato non ha efficacia vincolante nel processo tributario, nota a Cassazione civile, sez. VI, 18 giugno 2013, n. 15190, in *Diritto & Giustizia*, 2013.

Commissione Tributaria Regionale della Liguria Sezione Seconda; Ordinanza n. 23/09/2020 R.G.N. 168/18; Canepa Daniela – presidente; Conati Renzo – relatori; Chiti Alfredo - giudice;

**Disparità di trattamento tra coppie coniugate che hanno residenza anagrafica nello stesso Comune e coppie coniugate aventi la residenza anagrafica in Comuni differenti. Disparità di trattamento delle coppie coniugate rispetto alle coppie di fatto o alle coppie unite con unione civile. Irrazionale limite alla libertà di circolazione e soggiorno delle coppie coniugate. Lesione del principio della capacità contributiva correlato al mero requisito formale della residenza anagrafica dei coniugi.**

Con Ordinanza del 23/09/2020 la Commissione Tributaria Regionale della Liguria ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 8, comma 2, del decreto legislativo n. 504/1992, come integrato dalla legge n. 296/2006, art. 1, comma 173, lettera b, art. 13, comma 2, decreto-legge n. 201/2011, convertito in legge n. 214/2011 e successive modifiche ed integrazioni, per ravvisato contrasto con gli articoli 3, 16, 19 e 53 della Costituzione.

Detta pronuncia verte su di un contenzioso «seriale» di un Contribuente contro gli accertamenti del Comune di Lavagna per ICI (dal 2007 al 2011) e IMU (dal 2012 in poi), tutti fondati sugli stessi presupposti di fatto, conclusi con giurisprudenza altalenante nei due gradi di giudizio di merito.

L'avviso di accertamento si fondava nel ritenere che la dimora abituale del nucleo familiare è nel comune di Chiavari, presso la residenza della moglie e che, di conseguenza, il ricorrente abbia usufruito dell'agevolazione ICI prima

casa relativamente ad unità immobiliare non rispondente al domicilio abituale del contribuente assieme al nucleo familiare».

Nel merito si riconoscevano come pacifici alcuni fatti (i coniugi erano residenti in appartamenti di loro esclusiva proprietà, siti in due comuni liguri diversi, Lavagna e Chiavari, per i quali hanno sempre usufruito delle aliquote agevolate e, dal 2008, dell'esenzione nel versamento dell'ICI e poi dell'IMU,).

Il ricorrente contestava la tesi del Comune sostenendo, invece che la propria dimora abituale senza prova contraria da parte del Comune era in Lavagna laddove aveva anche scelto il medico di famiglia e ha domicilio fiscale.

Il Comune controdeduceva, in sintesi, che nel caso di specie la prova, anche indiziaria, della residenza «effettiva» o «fittizia» del Ricorrente in Lavagna era inconferente e superflua il quanto la (pacifica) residenza della moglie, non legalmente separata, nel diverso Comune di Chiavari era, di per sé sola, in applicazione dell'art. 8 del decreto legislativo n. 504/1992, preclusiva dell'agevolazione ICI praticata dal marito in quanto prova inconfutabile della non convivenza nella «abitazione principale quale il contribuente e i suoi familiari dimorano abitualmente».

La prima sentenza (depositata il 12 febbraio 2018) accoglieva la linea difensiva del Comune sulla base del seguente ragionamento logico-giuridico: la norma in esame ha natura «agevolatrice», quindi di «stretta interpretazione» e «nell'ipotesi di non coincidenza tra abitazione principale e residenza anagrafica soggetto passivo dell'imposta ha l'onere di fornire la prova rigorosa in merito... di avere effettivamente la residenza nell'appartamento a Lavagna in modo continuativo». Quin-

di, spetterebbe al Contribuente la prova, anche indiziaria, di coincidenza della propria residenza «effettiva» (e dimora abituale) con quella «anagrafica o, al contrario ma simmetricamente, che la propria residenza anagrafica non sia «fittizia».

Avverso tale sentenza proponeva tempestivo appello il Contribuente riproponendo e ulteriormente specificando le stesse eccezioni e difese, preliminari e di merito già formulate, sostenendo l'erroneità della decisione adottata, alle quali controdeduceva tempestivamente il Comune.

La Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto che il giudizio non possa essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità costituzionale sollevata d'ufficio in base del seguente ragionamento:

L'art. 8, comma 2, del decreto legislativo n. 504/1992 in materia ICI, applicabile *ratione temporis*, per le agevolazioni/esenzioni fiscali, definisce «unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, ... salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica... (aggiungendo infine che)... per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente».

Ne discende che l'interpretazione fornita dal Comune di Lavagna – sia per quanto concerne il valore probatorio della residenza anagrafica (legale o semplice) e sia circa l'onere probatorio (del Contribuente o del Comune) – non è l'unica possibile tanto che la Cassazione con alcune sentenze/ordinanze in materia (n. 18937/19, n. 15439/19, n. 8367/19, n. 5413/19, n. 20368/18, n. 13062/14, n. 14389/10) nell'intento di interpretare la norma (di non felice formulazione) scoraggiando comportamenti fraudolenti ed elusivi

dell'obbligo di pagamento di ICI e IMU, aveva delineato i seguenti principi di diritto:

a) la residenza anagrafica di un coniuge vale come indizio di «abitazione principale» del Contribuente e del suo nucleo familiare, anche unipersonale, in quella abitazione, dove si presume abbia anche dimora abituale;

b) tale indizio deve però cedere di fronte alla prova sostanziale, anche indiziaria, fornita dalla parte onerata, che i due coniugi non sono conviventi in un'unica abitazione e che quella dell'altro coniuge costituisce «abitazione principale» del nucleo familiare, solo alla quale (ricorrendo le condizioni di legge), è applicabile il beneficio fiscale dell'esenzione, ancorché i due coniugi abbiano residenze anagrafiche diverse;

c) la diversa residenza (anagrafica) dei coniugi – magari per motivi di salute o lavoro – non esclude la convivenza che dovrebbe caratterizzare il rapporto affettivo di coniugio che viene meno solo con il verificarsi della insanabile frattura dei reciproci sentimenti e con la conseguente separazione.

La Cassazione ancora recentemente (ordinanza n. 15439/2019) dopo aver ribadito che la ratio della norma, è quella di impedire che la fittizia assunzione della dimora o della residenza in altro luogo da parte di uno dei coniugi crei la possibilità per il medesimo nucleo familiare di godere due volte dei benefici per la abitazione principale, ha chiarito che l'interpretazione dell'art. 8 citato «... deve tener conto che il concetto di “abitazione principale” richiama quello tradizionale di “residenza della famiglia”, desumibile dall'art. 144, comma 1 del codice civile, come inteso nell'elaborazione giurisprudenziale e, dunque, quale luogo di ubicazione della

casa coniugale, perché tale luogo individualmente presuntivamente la residenza di tutti i componenti della famiglia, salvo che tale presunzione sia superata dalla prova che lo spostamento della propria dimora abituale sia stato causato dal verificarsi di una frattura del rapporto di convivenza...» (V. Cassazione sez. 5, 15 giugno 2010, n. 14389, cit. in motivazione). Nel primo caso, infatti, il nucleo familiare (inteso come unità distinta ed autonoma rispetto ai suoi singoli componenti) resta unico, ed unica, pertanto, potrà essere anche l'abitazione principale" ad esso riferibile... nel secondo caso, invece, la frattura del rapporto di convivenza tra i coniugi, intesa quale separazione di fatto, comporta una disgregazione del nucleo familiare e, conseguentemente, l'abitazione principale" non potrà essere più identificata con la casa coniugale».

In conclusione, la Commissione Tributaria Regionale – sulla base dell'indirizzo che pareva essere stato tracciato dalla precedente giurisprudenza di legittimità – avrebbe potuto dare continuità alle precedenti sentenze della stessa Commissione regionale, favorevoli ai Contribuenti (CTR Liguria n. 119/2020, nn. 818, 914, 1242, 1439/2019, e altre: CTR Bologna n. 914/2019, CTR Toscana n. 551/2017, CTR Roma n. 1524/09/2016), che non escludevano il doppio beneficio per coniugi residenti anagraficamente in comuni diversi, onerando (a seconda dell'impostazione accolta) il Contribuente o il Comune dell'onere della prova.

Tuttavia alla normativa ICI si è sovrapposta dal 2012 quella IMU del 2012 per le parti espressamente modificate, rimanendo per il resto in vigore le precedenti disposizioni e le applicazioni di prassi.

L'interpretazione logico-sistematica dell'art. 8 del decreto legislativo n. 504/1992 in materia ICI non può non te-

ner anche conto anche dell'art. 13, ultima parte, della legge n. 214/2012 in materia IMU (Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile) e dell'interpretazione data dal MEF che, seppure non avente rango di «legge di interpretazione autentica» e, come tale, non gerarchicamente vincolante per il Comune, nondimeno costituisce autorevole indirizzo applicativo concreto avente efficacia generalizzata e vincolante a livello nazionale per tutti gli Uffici finanziari.

La disposizione normativa applicabile ai coniugi residenti nello stesso comune, come precisato dalla sopra ricordata circolare MEF del 2012, ha natura certamente «antielusiva» ma non «agevolatrice» (per entrambi, altrimenti entrambi sarebbero esclusi dal beneficio) non suscettibile di interpretazione estensiva, bensì «limitatrice» (a uno solo, altrimenti entrambi sarebbero ammessi al beneficio), ammessa a interpretazione estensiva. Limite che viene meno per i coniugi residenti in comuni diversi per i quali l'agevolazione spetta a entrambi, salva la prova del comportamento elusivo/abusivo del Contribuente.

La Cassazione ha chiarito che, ricorrendone le condizioni di legge, il beneficio ICI/IMU spetta (solo) al coniuge che possieda la «abitazione principale» (il beneficio dell'esenzione per l'abitazione principale, che spettano al possessore e al suo nucleo familiare che hanno residenza e dimora abituale in un determinato immobile, costituisce un vantaggio fiscale di natura eccezionale che per i coniugi non legalmente separati non può essere dupli-

ce. Cassazione n. 7436/2019).

L'interpretazione accolta dal giudice di primo grado porta (conseguentemente) a escludere senz'altro il beneficio per entrambi i coniugi con residenza anagrafica in comuni diversi, salva la prova, a carico del contribuente, della separazione legale o divorzio.

Così interpretando, il fondamento dell'esenzione dell'Imposta sarebbe la «rottura di fatto del rapporto coniugale», cioè un «motivo» soggettivo e personale (non formalizzato con la separazione legale o il divorzio in data certa), in contrasto con tutti i principi del diritto tributario che, viceversa, richiedono ai presupposti di qualsiasi imposta il carattere della preconstituita oggettività.

La prova della separazione di fatto, per giustificare la non convivenza col coniuge, posta a carico del Ricorrente potrebbe scontrarsi con i principi posti a tutela della privacy non solo del Contribuente ma anche di soggetti terzi quali i componenti della famiglia nella più ampia accezione e che il requisito formalistico della «rottura di fatto del rapporto coniugale» sarebbe facilmente ottenibile dai coniugi con semplice dichiarazione di separazione consensuale, magari, «fittizia».

In aggiunta l'interpretazione adottata – pur nella formale differenza delle situazioni raffrontate – porterebbe sostanzialmente a discriminare i «matrimoni» rispetto alle «coppie di fatto» e alle «unioni civili», perché nel primo caso (specialmente in assenza di figli minori conviventi col padre o con la madre, quindi nell'impossibilità di stabilire il domicilio, del nucleo familiare prevalente), sia il marito che la moglie perderebbero (astrattamente) il beneficio, con disparità di trattamento rispetto ai conviventi di fatto (in coppie eterosessuali o omoses-

suali) i quali potrebbero (astrattamente) beneficiare, entrambi, del beneficio fiscale, determinando un trattamento meno favorevole della coppia «matrimoniale» rispetto a quella «di fatto».

La legge di bilancio 2020 (legge n. 160/2019), all'art. 1, commi 738 e ss., ha modificato la materia introducendo la nuova IMU/TASI. Il comma 740, stabilisce che non costituisce presupposto dell'imposta il possesso dell'abitazione principale come definita alle lettere b) e c) del comma 741 e, per quanto qui interessa, la lettera b) stabilisce che per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente, e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile.

Ora, la nuova IMU 2020 ha identica definizione e presupposto impositivo rispetto all'IMU 2012; come ulteriormente precisato nella circolare MEF 3/DF del 2012, con limitazione del beneficio a un solo immobile per i coniugi residenti nello stesso comune ma non conviventi. Anche nella novella del 2020 nulla si dispone per i coniugi residenti in comuni diversi.

La giurisprudenza di legittimità, consolidata nel decennio precedente, costituisce ormai orientamento nomofilattico di legittimità tale da con figurare «diritto vivente», tanto da annullare ogni difforme spazio interpretativo, oltre quello enunciato da ultimo dalla Cassazione per cui l'agevolazione dell'imposta è preclusa

per entrambi i coniugi, non legalmente separati, per il solo fatto di avere residenza e dimora abituale in diversi comuni (in logica conseguenza della carenza per ciascuno di una propria «abitazione principale»).

Le norme così intese (art. 8 del decreto legislativo n. 504/1992 e art. 13, comma 2, del decreto-legge n. 201/2011, convertito in legge n. 214/2011) paiono assumere profili di illegittimità costituzionale in violazione degli art. 3, 16, 29 e 53 della Costituzione (nella parte in cui precludono per entrambi i coniugi dimoranti in comuni diversi, sulla base della sola certificazione anagrafica, l'agevolazione fiscale ICI/IMU) in quanto:

a) determinano una disparità di trattamento tra coppie «coniugate» che, pur conviventi di fatto, hanno residenza anagrafica nello stesso comune o in comuni diversi (consentendo alle prime una detrazione ICI/IMU e nessuna alle seconde);

b) determinano una disparità di trattamento tra coppie «coniugate» e «di fatto» o «unioni civili» (consentendo alle prime una o nessuna detrazione, a differenza dalle altre, alle quali possono spettarne anche due);

c) determinano un irrazionale onere alla libertà di circolazione e soggiorno delle coppie «coniugate», rispetto alle altre, ponendo limitazioni economiche (esclusione dal beneficio fiscale) in base esclusivamente alla scelta della diversa residenza anagrafica dei coniugi;

d) correlano (parte de) la capacità contributiva dei coniugi al solo fatto formale della loro residenza anagrafica, in base esclusivamente alla scelta della diversa residenza anagrafica dei coniugi.

L'assenza di esenzione IMU per i nuclei

familiari laddove insista una plurima residenza anagrafica dei rispettivi componenti genera, di fatto, anche in considerazione di alcune pronunce della Corte di Cassazione, un evidente divergenza di trattamento rispetto a fattispecie concrete suscettibili di omogenea tutela.

Come abbiamo appreso dall'ordinanza in commento, il rinvio della questione alla Corte Costituzionale riguarda in buona sostanza la differenza di trattamento tra coppie di fatto e coppie coniugate.

Anche la Commissione Tributaria di Napoli, sezione n. 32, con ordinanza n. 1985 opera il rinvio alla Consulta, da un lato richiamando gli articoli 3 e 53 della Carta Costituzionale già sollevati nell'ordinanza ligure in uno alla possibile violazione degli articoli 1, 4, 29, 31 e 25.

C'è voluto un emendamento al DL 146/2021 per definire il regime applicabile al nucleo familiare che ha stabilito la residenza in due immobili ubicati in Comuni diversi

Che possono scegliere l'immobile sul quale applicare l'esenzione dall'Imu prevista per l'abitazione principale. La novella normativa consente, dunque, l'esercizio ad uno solo degli immobili

Infatti la disciplina precedente (cfr. comma 741 lettera b), art. 1 della L. 160/2019) era il seguente: *“Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile”*.

Mentre, infatti, era pacifico il diritto di usufruire della agevolazione per un solo immobile di eventuali altri ubicati nel medesimo comune la portata della norma

si prestava a poter consentire il beneficio dell'esenzione a più componenti del medesimo nucleo familiare con dimora abituale e residenza anagrafica in immobili situati in **comuni diversi**.

L'articolo 5-decies D.L. 146/2021, convertito con modificazioni con L. 215/2021 (in G.U. 20/12/2021, n. 301), interviene, integrando proprio l'articolo 1, comma 741 lettera b) L. 160/2019, laddove dispone che: nel secondo periodo, dopo le parole: "situati nel territorio comunale" sono inserite le parole: "o in comuni diversi" e sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: ", scelto dai componenti del nucleo familiare".

Pertanto, alla luce della novella normativa il secondo periodo del comma 741 lettera b) è il seguente: "*Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale **o in comuni diversi**, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare*".

Ne discende che i componenti del medesimo nucleo familiare aventi dimora abituale e residenza anagrafica in immobili diversi hanno adesso la possibilità di beneficiare della esenzione per un solo di essi indipendentemente dalla circostanza che gli immobili siano ubicati nello stesso o in altri comuni.

Risulta evidente che, in linea generale, la scelta del beneficio dell'esenzione sarà veicolata sull'immobile che darebbe luogo alla tassazione maggiore.

E' interessante domandarsi se l'intervento del legislatore in ordine alla integrazione della previgente disciplina sia tale da poterlo ritenere di natura interpretativa con

annessa efficacia retroattiva.

Il presupposto risiede nella sussistenza di una norma suscettibile di più interpretazioni differenti nel qual caso la novella, interpretativa appunto, indica univocamente quale, tra le interpretazioni consentite, è da ritenersi corretta da seguire.

In tale ottica è appena il caso di sottolineare come, ai sensi dell'articolo 3 della L. n. 212/2000 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), "*Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono*".

L'articolo 1 comma 2 della medesima legge prevede che "*L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica*".

Ne discende che, in assenza di una espressa qualificazione in tale senso, possa escludersi che l'articolo 5-decies D.L. 146/2021 sia da qualificare quale interpretazione autentica con effetti retroattivi, con conseguente inefficacia riguardo a contenziosi già definiti.

#### Conclusioni

Alla luce di quanto argomentato possiamo trarre almeno tre ordini di conclusioni: primo che il recente intervento del legislatore è sicuramente utile a evitare operazioni fittizie di mutamenti di residenza anagrafica al solo fine di beneficiare della esenzione consentita per l'abitazione principale.

Secondo: Allo stesso tempo non può tacersi la fattispecie che si potrebbe prospettare guardando l'altra faccia della medaglia vale a dire situazioni in cui la residenza e dimora abituale in comuni differenti sia effettivamente legata a reali esigenze lavorative o familiari.

Terzo e non meno rilevante che il predetto intervento del legislatore lascia comunque dei vuoti in ordine alla legittimità costituzionale atteso che, benchè emendata la normativa in commento è suscettibile di porre situazioni di disparità di trattamento di persone appartenenti ad un nucleo familiare, in particolare coniugi non separati e uniti civilmente, rispetto alle coppie di fatto e ai coniugi separati, perché, nel primo caso, l'esenzione è sempre limitata ad un solo immobile, mentre, nel secondo, l'esenzione può, ricorrendo i presupposti di legge, spettare anche su un secondo immobile.

La Corte Costituzionale ha fissato la Camera di Consiglio il 23 marzo 2022 p.v.

*di Angelo Del Buono*

