

Il reato tributario ammette il sequestro della prima casa

CASSAZIONE

I limiti all'espropriazione non si applicano alla materia penale

L'impignorabilità riguarda solo l'unico immobile del debitore

Antonio Iorio

In presenza di reati tributari può essere sequestrata a fini della successiva confisca la prima casa dell'imprenditore. La previsione contenuta nella normativa sulla riscossione infatti non si applica ai provvedimenti di tipo penale.

A fornire questa rigorosa interpretazione è la Corte di Cassazione, sezione III penale con la sentenza 8995 depositata ieri che si pone in contrasto con precedenti pronunce della medesima sezione.

Al legale rappresentante di una società indagato per dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di

false fatture veniva sequestrato ai fini della futura confisca un immobile adibito a "prima casa".

La misura cautelare era confermata dal Tribunale del riesame la cui decisione era impugnata per cassazione.

Nel ricorso l'imprenditore rilevava, tra l'altro, che l'abitazione in questione non poteva essere sottoposta a futura confisca in base alle previsioni dell'articolo 52 del Dl 69/2013. Tale norma infatti - modificando la lettera a) dell'articolo 76 del Dpr 602/73, in tema di espropriazione immobiliare ha previsto che l'agente della riscossione non possa procedere all'espropriazione dell'unico immobile di proprietà del debitore con esclusione delle abitazioni di lusso, se esso è adibito a uso abitativo e l'interessato vi risiede anagraficamente.

Veniva poi evidenziato che una precedente sentenza della Corte di Cassazione (22581/2019) riteneva che tale disposizione impedisse la confisca e quindi il prodromico sequestro della prima casa in relazione a reati fiscali.

I giudici di legittimità hanno respinto il ricorso.

Innanzitutto viene osservato che la disposizione tributaria richiamata ha introdotto un limite all'espropriazione immobiliare che, a ben vedere, non riguarda la "prima casa", bensì "l'unico immobile del debitore". Si tratta di un concetto differente in quanto attiene alla consistenza quantitativa del patrimonio del debitore e non semplicemente la qualificazione del singolo immobile oggetto di pignoramento.

Ne consegue, secondo la sentenza, che per invocare l'applicazione della disposizione in tema di espropriazione immobiliare, il debitore non può limitarsi a prospettare che l'immobile pignorato sia la sua prima casa perché questa prospettazione non esclude, di per sé, che il medesimo debitore possieda altri immobili.

Inoltre la disposizione non fissa un principio generale di impignorabilità perché si riferisce soltanto alle espropriazioni da parte del fisco per debiti tributari e non anche a quelle promosse da altre categorie di creditori per debiti di altro

tipo. Non è neanche ipotizzabile che la disposizione possa trovare applicazione in relazione alla confisca penale in quanto, in questo caso, l'oggetto è il profitto del reato e non il debito fiscale. Nei reati dichiarativi infatti il profitto deve essere individuato nel risparmio economico derivante dagli importi evasi rispetto alla loro destinazione fiscale e non comprende né le sanzioni né gli interessi. Il debito verso il fisco, invece, è sempre comprensivo delle imposte e anche delle sanzioni ed interessi.

La sentenza evidenzia che questo orientamento si pone in contrasto con quanto già affermato dalla medesima sezione III in precedenti pronunce (22581/2019 e 3011/2017) le quali sono giunte a conclusioni opposte ovviamente non condivise. Esse infatti non avrebbero considerato che la normativa richiamata non fa riferimento alla "prima casa" del debitore tributario ma all'unico immobile di proprietà.

In ogni caso, non può trovare applicazione nella confisca penale e al prodromico sequestro preventivo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Fusione lecita se non si prova l'artificio

REATI TRIBUTARI

Non c'è sottrazione fraudolenta se non è chiaro il rischio per il fisco

Laura Ambrosi

L'incorporazione mediante fusione di una società italiana oggetto di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria in una società lussemburghese non comporta il delitto di sottrazione fraudolenta ove non venga provata la natura artificiosa dell'operazione.

A fornire questa interessante interpretazione è la Corte di Cassazione con la sentenza 8959 depositata ieri.

La vicenda trae origine, in sintesi, dalla contestazione del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte all'amministratore di una società estera gestita di fatto, secondo l'ipotesi accusatoria in Italia, per aver incorporato una impresa nazionale. In particolare consapevole delle conclusioni delle attività ispettive dell'agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza avrebbe proceduto, in concorso con altri, a una fusione per incorporazione dell'azienda italiana (sottoposta a ispezione) e fortemente patrimonializzata, in una società lussemburghese.

Dopo la condanna nei due gradi di giudizio, almeno relativamente alla sottrazione fraudolenta, l'imputato ricorreva per Cassazione lamentando, tra l'altro, l'assenza di

motivazione sull'illiceità dell'operazione: non si evinceva, cioè, per quali ragioni la fusione fosse stata ritenuta artificiosa.

La Suprema corte ha accolto il ricorso evidenziando che nel delitto contestato, gli atti dispositivi compiuti devono essere oggettivamente idonei a eludere l'esecuzione, e hanno natura fraudolenta quando, pur determinando un trasferimento effettivo del bene, siano connotati da inganno o da artificio cioè dall'esistenza di uno stratagemma predisposto per sottrarre le garanzie patrimoniali al fisco.

Nella specie mancava una motivazione in ordine alla natura artificiosa della fusione nonostante la questione fosse stata oggetto di uno specifico motivo di appello. Non erano state chiarite cioè le modalità

con le quali tale atto dispositivo avesse messo in pericolo le pretese del fisco né era stata individuata la diminuzione del patrimonio posto a garanzia dei debiti tributari.

La sentenza è interessante perché spesso le operazioni eseguite dall'imprenditore nel corso o dopo il controllo sono ritenute idonee a sottrarre garanzie patrimoniali alla futura ed eventuale pretesa fiscale. In realtà, nel corso del controllo e successivamente, l'imprenditore non subisce alcuna limitazione circa il compimento di operazioni sul proprio patrimonio.

Ciò che rileva, ai fini dell'esistenza dell'artificio, è l'eventuale simulazione o falsità delle operazioni, ma non la costanza deve essere provata dall'accusa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Separazione, nulli i patti sulle donazioni

CASSAZIONE

L'accordo convalidato dal tribunale non aveva forma di atto pubblico

Angelo Busani

È nullo, perché non rivestito della forma dell'atto pubblico, l'accordo, raggiunto dai coniugi in sede di separazione consensuale (e omologato dal Tribunale), di risolvere una donazione che il marito aveva effettuato in passato a favore della moglie.

Lo sancisce la Cassazione nell'ordinanza 5937 del 3 marzo 2020 con la quale la moglie ottiene di non dover adempiere all'obbligo assunto nell'accordo di separazione.

La giurisprudenza

La decisione si basa sull'idea che nel nostro ordinamento vige il cosiddetto principio di "simmetria delle forme" (che ha una specifica esplicazione nell'articolo 1351 del Codice civile, il quale impone che il contratto preliminare debba avere, a pena di nullità, la stessa forma del contratto definitivo); ebbene, in base a detto principio, il negozio "accessorio" deve avere, a pena di nullità, la stessa forma del negozio "principale" (si tratta di una conclusione cui la Cassazione giunse, a Sezioni unite, con la sentenza 8878/1990 e che poi è stato ribadito in una pluralità di successive decisioni: 14524/2002, 9341/2004, 8504/2011, 13290/2015, 30446/2018).

Il caso attuale

Nel caso concreto esaminato nell'ordinanza, il negozio accessorio era il contratto risolutivo e il negozio principale era una donazione; allora, dato che la donazione deve essere stipulata, a pena di invalidità, nella forma dell'atto pubblico (ai sensi dell'articolo 782 del Codice civile), nella medesima forma dell'atto pubblico deve essere stipulato anche il contratto risolutivo.

Pertanto, dato che l'accordo raggiunto in sede di separazione coniugale non rivestiva la forma dell'atto pubblico, si tratta di un accordo nullo di cui il marito non può pretendere l'esecuzione coattiva (che, inverso, il Tribunale di Napoli aveva concesso con una sentenza poi riformata dalla sentenza d'appello, quest'ultima confermata in Cassazione).

Cosa cambia con la separazione

L'ordinanza 5937/2020 è inoltre interessante perché c'è spazio per riflettere anche sulla natura delle convenzioni stipulate tra i coniugi in sede di separazione. Infatti, il coniuge donante ha compiuto il tentativo di convincere la Corte di cassazione a considerare l'accordo risolutivo della donazione come un negozio a se stante il quale troverebbe la sua causa nel particolare contesto (l'accordo di separazione coniugale) nel quale esso è stato stipulato.

Tentativo non riuscito, in quanto la Suprema corte ha continuato a concentrarsi sul rapporto tra contratto risolutivo e contratto risolto (e a derivare da quest'ultimo la forma necessaria per quell'altro).

Ebbene, la Cassazione osserva che l'accordo di separazione coniugale, contenente attribuzioni patrimoniali da parte di un coniuge nei confronti dell'altro coniuge, «conoscono nell'esperienza giudiziaria una loro tipicità sostenuta dalla volontà dei coniugi di dare una sistemazione» ai loro rapporti patrimoniali in occasione della separazione.

In tale contesto, l'intento sotteso a tali accordi sfugge a una connotazione sia in termini di donazione (tutto si vuole, in tale ambito, meno che effettuare liberalità) sia in termini di compravendita, in assenza di un prezzo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Tari, l'esame Arera non blocca le nuove tariffe

RIFIUTI

Dall'Autorità un pacchetto di semplificazioni per gestire i piani economico finanziari

Gianni Trovati

L'esame da parte di Arera dei piani economico finanziari alla base delle tariffe della nuova Tari non bloccherà l'efficacia delle decisioni locali. Se i piani non saranno in linea con il nuovo metodo tariffario, l'Authority

chiederà di modificarli ma tenendo conto delle scelte assunte dall'ente territorialmente competente e delle misure necessarie a garantire la sostenibilità economica della gestione.

Il chiarimento arriva direttamente dall'Arera, che nella delibera 57/2020 appena diffusa ha messo mano a un pacchetto di semplificazioni sulla procedura di approvazione dei piani economici della nuova Tari. Perché da quest'anno sulla tariffa rifiuti debutta il metodo tariffario sottoposto alla regolazione indipendente. E la novità ha alimentato le inquietudini delle amministrazioni locali, ac-

resciute dalle promesse non mantenute: perché nella Conferenza Stato-Città del 30 gennaio il governo si era impegnato a considerare «sperimentale» il nuovo metodo tariffario per quest'anno, ma la norma chiamata a realizzare questa ipotesi non ha trovato spazio nel Milleproroghe.

Con la nuova delibera, allora, l'Arera prova a venire incontro alle amministrazioni con un pacchetto di semplificazioni e rassicurazioni che può senza dubbio tornare utile. I piani, ricorda l'Autorità, vanno inviati entro il 30 maggio, cioè 30 giorni dopo il termine per la delibe-

ra delle tariffe che quest'anno è fissato al 30 aprile. Arera dovrà validarli, ma le decisioni locali saranno efficaci da subito, senza dover aspettare il bollino dell'Autorità. Per affrontare la caotica geografia della gestione tariffaria, f.la delibera spiega che gli enti locali potranno rivolgersi ad Arera quando non otterranno collaborazione dai gestori. In caso di inerzia dei gestori, sarà l'ente a dover scrivere il Pef, e in questo caso non potrà essere richiesto l'aumento dei corrispettivi e l'adeguamento all'inflazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Liberalità indirette irrilevanti per il coacervo

CTR LOMBARDIA

Operazione non soggetta a imposta senza riflessi sul plafond

Paolo Giuriani

Con la sentenza 263/2020 del 3 febbraio scorso la Ctr della Lombardia ha rigettato l'appello avverso la sentenza della Ctp Milano 6497/2017 (si veda «Il Sole 24 Ore» del 28 novembre 2017), disponendo l'irrelevanza delle liberalità indirette non soggette ad imposta sulle successioni e donazioni ai fini della disciplina del "coacervo" (articolo 57 del Dlgs 346/1990, Testo unico sulle successioni e donazioni).

Nel caso oggetto di controversia, un coniuge acquistava un immobile per un importo superiore a un milione e il relativo prezzo - a titolo di adempimento del terzo e quale liberalità indiretta - veniva interamente pagato dall'altro coniuge. A distanza di pochi giorni, l'altro coniuge donava al primo denaro e titoli per un importo inferiore alla franchigia di un milione.

Con l'avviso di liquidazione l'Ufficio contestava che la precedente liberalità indiretta - ancorché espressamente esclusa da imposizione ai sensi dell'articolo 1, comma 4-bis, del Tus - avesse integralmente eroso la franchigia e quindi la successiva donazione doveva scontare l'imposta sulle donazioni con aliquota del 4% sull'intero importo di denaro e titoli donati.

La Ctr Lombardiana ha confermato la sentenza di primo grado ritenendo che la precedente liberalità indiretta non soggetta ad imposta non aveva eroso alcuna franchigia e che pertanto le parti non avevano legittimamente applicato alcuna imposta alla donazione di denaro e titoli, essendo di valore inferiore alla franchigia.

La motivazione della sentenza di primo grado si fonda sul dato letterale della disciplina del "coacervo". In particolare, poiché l'articolo 57 del Tus prevede dal novero delle donazioni rilevanti ai fini di tale disciplina

quelle registrate con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma dell'articolo 59 del Tus, tra cui ricorrono le donazioni di ogni altro bene o diritto dichiarato esente dall'imposta a norma di legge, è corretto ritenere che le liberalità indirette collegate ad atti di trasferimento immobiliare - proprio in quanto escluse da tassazione - non rilevano ai fini del "coacervo".

La decisione in commento è avallata anche da ulteriori considerazioni "assorbite" dai giudici lombardi. Volendo seguire la tesi dell'Ufficio si finirebbe infatti per tradire la ratio dell'articolo 57 del Tus la cui chiara finalità è evitare che - attraverso il compimento frazionato di più atti di donazione tra le medesime parti - si possa fruire ripetutamente della franchigia di esenzione; perciò ai fini del computo del "coacervo" non possono assumere rilevanza liberalità indirette, quali quelle di cui all'articolo 1, comma 4-bis, Tus, espressamente escluse da imposizione e, quindi, inidonee per natura ad erodere alcuna franchigia. Inoltre, se rilevanti ai fini del computo della franchigia, tali liberalità verrebbero di fatto tassate, seppur indirettamente, mediante erosione della franchigia per le donazioni successive.

Si potrebbe persino arrivare alla paradossale conclusione di ritenere rilevanti ai fini della disciplina del "coacervo" anche donazioni che non hanno collegamento con il territorio dello Stato e che sono espressamente escluse da imposizione. Inoltre si determinerebbe per il contribuente un'ingiustificata doppia imposizione in quanto costretto a pagare sia l'imposta di registro/Iva (in relazione all'acquisto dell'immobile) sia indirettamente l'imposta sulle donazioni (in relazione al pagamento del prezzo) su una fattispecie espressione della stessa capacità contributiva.

Da ultimo, anche una semplice considerazione di carattere pratico porta a condividere la sentenza della Ctr Lombardia: se il contribuente avesse imboccato in essere prima la donazione di denaro e titoli e poi la liberalità indiretta, non avrebbe scontato alcuna imposizione. La semplice inversione temporale dei due atti non può quindi mutare il regime giuridico della fattispecie.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Ritenute e appalti, imposta teorica per il gruppo Iva

ADEMPIMENTI

Lo schema applicabile per lo split payment da usare anche in altri casi

Sull'argomento delle ritenute negli appalti vorrei segnalare le difficoltà in cui incappano le società partecipanti alla procedura Iva di gruppo, le quali non "alimentano" il basket del conto fiscale, ma trasferiscono il saldo debito alla controllante. L'apertura nella circolare alle società partecipanti al consolidato nazionale dovrebbe essere estesa anche a quelle ultime.

Attilio De Gregorio

La nuova normativa sull'applicazione delle ritenute negli appalti, appalti, affidamento a società consorziate e altri rapporti negoziali comunque denominati, di cui all'articolo 4 del Dl 14/2019, non si applica nel caso in cui l'impresa a cui viene affidato il servizio o l'opera abbia i requisiti di virtuosità indicati al comma 5 dell'articolo.

Tra questi requisiti la norma richiede che il prestatore abbia eseguito negli ultimi tre anni versamenti registrati nel proprio conto fiscale per un importo non inferiore al 10% dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle relative dichiarazioni.

Per il calcolo di questo requisito, come chiarito dall'agenzia delle Entrate con la circolare 1/E/2020, si fa riferimento:

- al numeratore ai complessivi versamenti effettuati tramite

modello F24 per tributi, contributi e premi assicurativi al netto dei crediti compensati nell'ultimo triennio;

- al denominatore ai ricavi o compensi complessivi risultanti dalle dichiarazioni presentate nel medesimo triennio.

La circolare sul punto aggiunge che in caso di consolidato fiscale di cui all'articolo 17 del Tuir, il numeratore può essere fatto valere anche l'imposta teorica, corrispondente al reddito complessivo proprio, di cui all'articolo 121 del Tuir, attribuito dalla singola società al consolidato stesso.

Questa apertura dell'Agenzia è stata ripresa dal ministero dell'Economia e delle Finanze (Mef) nella risposta fornita al question time n.5-03727 del 4 marzo scorso in Commissione VI Finanze alla Camera ed è stata estesa anche per le imprese che operano con committenti a split payment, nonché per le operazioni soggette a reverse charge, proprio in ragione del fatto che il debito Iva, pur non entrando nel conto fiscale del soggetto, veniva generato dal prestatore e rispettivamente versato o liquidato dal committente.

Si ritiene, sia per ragioni sistematiche che operative, che il ragionamento fatto dall'amministrazione finanziaria sia estensibile al trasferimento di una società che partecipa all'Iva di gruppo fa dell'Iva a debito alla capogruppo. In effetti, in questa situazione la controllata non movimentava il proprio conto fiscale, ma comunque trasferisce un debito che concorre a formare sulla controllante l'ammontare dell'Iva dovuta.

— **Benedetto Santacroce**

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'assenza di servizio qualifica artigiani e gastronomie

TAR LAZIO

Tracciati i confini tra chi produce, vende e serve cibo suo o di terzi

Giuglielmo Saporito

Coltelli affilati tra artigiani, esercizi di vicinato (salumerie), gastronomie e ristoranti, con interventi di Stato, Regioni, Comuni e autorità garante della Concorrenza. Il campo di battaglia sono le aule del Tar Lazio, dove la sentenza 28 febbraio 2020 n. 2619 delimita l'incerto confine tra gli artigiani del settore alimentare ed i ristoranti.

Primi, se iscritti all'albo previsto dalla legge 443/85, possono vendere i propri prodotti sia nel locale dove operano che in quelli contigui. Acqua e bevande gassate sono sempre consentite, senza iscrizione al registro degli esercenti del commercio. Esaminando i problemi del centro storico della capitale, il Tar ritiene che l'artigiano può utilizzare il locale e gli arredi dell'azienda senza fornire un servizio assistito (cioè i camerieri).

Diversa è la gastronomia (licenza di vicinato alimentare), che soddisfa in modo celere chi vuole bevande e alimenti, compresi quelli altrove confezionati.

Questi ultimi alimenti possono essere cucinati o riscaldati (piastra o al forno), preventivamente o richiesta del cliente, purché - sottolinea il Tar - senza una vera cucina. La soglia da non superare per restare artigiani riguarda un mix di preparazione pasti, locali, macchinari e personale: se prevale il servizio, si è in presenza di un ristorante. Quindi, l'artigiano alimentare iscritto all'albo, senza alcuna scia o autorizzazione commerciale, può vendere e far consumare sul posto la produzione propria (ma non la gastronomia).

Se manca l'iscrizione all'albo, l'artigiano può solo produrre e

trasformare alimenti, senza venderli sul posto.

Chi ha un laboratorio di gastronomia e non risulta iscritto all'albo degli artigiani, può solo vendere i prodotti alimentari e far consumare sul posto i prodotti di gastronomia, ma non quelli alimentari di propria produzione.

Tutte queste prescrizioni di dettaglio generano forti contrasti quando si discute dell'utilizzo dei locali e degli arredi dell'azienda. Solo la licenza di ristorazione consente al cliente di accedere a un locale per trattenervisi e consumare pasti caldi e freddi, preparati e somministrati insieme a un servizio reso da specifico personale, con strumentazioni e arredi idonei.

Invece, nella vendita di prodotti alimentari con facilità di consumo sul posto, prevale la compravendita dei singoli pezzi, cioè la fornitura al cliente di un prodotto alimentare grezzo, solo eventualmente già cucinato, comunque destinato ad asporto o al consumo senza servizio assistito ai tavoli, cioè senza un'organizzazione dell'azienda che renda prevalente la produzione del prodotto rispetto al servizio.

Al di là dell'insegna contano le modalità di presentazione dell'offerta dei prodotti, i banconi, la predisposizione di porzioni, la vendita a peso con bilance, i listini prezzi (che non devono sembrare menti) e il personale, che deve solo riassetare ma non operare ai tavoli.

Poco prima della sentenza Tar, due pronunce del Consiglio di Stato (2280/2019 e 8923/2019) avevano spostato i confini tra artigiano, commercio e ristorazione, ponendo termine a precedenti contrasti che utilizzavano, per decidere sull'esistenza o meno della ristorazione, su dettagli trascurabili quali la differenza tra sedie e sgabelli nonché tra sedute comode e sgabelli alti. Oggi si torna a criteri più obiettivi, quali appunto l'utilizzo del personale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA