



Lunedì 15 novembre 2021

IL CASO DEL GIORNO

Omessa variazione in aumento da accantonamenti senza sanzioni

/ Alfio CISSELLO

Per effetto dell'art. 6 comma 1 secondo periodo del DLgs. 472/97, "Le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo **corretti criteri contabili** e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non [...]"

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Il deposito a vista soggetto a restrizioni si classifica tra le disponibilità liquide

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Il 14 e 15 settembre 2021 l'IFRIC si è riunito per discutere, tra l'altro, in merito a una richiesta di chiarimento riguardante l'inclusione di un **deposito a vista** tra le disponibilità liquide e i mezzi [...]"

PAGINA 10

FISCO

Scade oggi la rivalutazione delle partecipazioni non quotate e dei terreni

L'opzione si perfeziona con il versamento dell'imposta sostitutiva o della prima rata

/ Salvatore SANNA

Entro oggi, 15 novembre 2021, i soggetti non imprenditori devono procedere con il versamento dell'**imposta sostitutiva** per optare per la c.d. "proroga del DL sostegni-bis" della rideterminazione del costo o del valore d'acquisto delle partecipazioni non quotate ex art. 5 della L. 448/2001 e dei terreni (agricoli o edificabili) ex art. 7 della L. 448/2001 posseduti al **1° gennaio 2021**.

Si tratta di un regime prorogato numerose volte dal legislatore, ma che non è stato inserito nel Ddl. di bilancio 2022 approvato dal Governo e in attesa di essere trasmesso al Parlamento. Pertanto, attualmente pare che il medesimo non sarà prorogato per il 2022.

Con l'approvazione definitiva della legge di conversione del DL "Sostegni-bis", è stato spostato dal 30 giugno 2021 al **15 novembre 2021** il termine per optare per l'agevolazione in esame senza modificare la data di riferimento per il possesso dei beni che si intende rivalutare.

Per beneficiare del regime agevolato in argomento è necessario procedere con:

- la redazione e il giuramento di un'apposita **perizia di stima**, da parte di un soggetto abilitato;
- il versamento tramite modello F24 di un'imposta sostitutiva sul valore periziato dell'11%.

L'imposta sostitutiva deve essere versata sulla base del valore risultante dalla perizia delle partecipazioni non quotate o dei terreni.

In caso di opzione per il versamento rateale, dovrà essere versata solo la prima rata. Le rate successive:

- scadranno, rispettivamente, il 15 novembre 2022 e il 15 novembre 2023;
- dovranno essere maggiorate degli interessi del **3% annuo**.

Sul tema, l'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 35/2004 § 2; n. 47/2011 § 1.3; n. 20/2016, § 11) ha chiarito che l'opzione per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e la conseguente obbligazione tributaria si [...]"

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Col bonus prima casa giovani non si matura il credito d'imposta per il riacquisto

Check list per piani di risanamento con indicazioni sugli assetti organizzativi

La permanenza all'estero salva dalla preclusione probatoria

FISCO

Contratti di locazione con nota di credito sino alla risoluzione

/ Stefano SPINA

A partire dal 2016, con l'introduzione del comma 9 all'art. 26 del DPR 633/72, è stata riconosciuta la possibilità di **emettere**, ai fini IVA, la nota di variazione in diminuzione nel f. l.

Omessa variazione in aumento da accantonamenti senza sanzioni

Se i principi contabili sono stati rispettati c'è la causa di non punibilità

/ Alfio CISSELLO

Per effetto dell'[art. 6](#) comma 1 secondo periodo del DLgs. 472/97, "Le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo **corretti criteri contabili** e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili". Si tratta di una specifica causa di non punibilità che il legislatore ha previsto quando il contribuente, nel contempo, rispetta i criteri contabili, ma viola la legge fiscale: in breve, per citare l'ipotesi più frequente, **non esegue la variazione in aumento** imposta dal TUIR o da altra legge tributaria.

Forse, si tratta della causa di non punibilità meno applicata (sia dagli uffici, sia dalla giurisprudenza) della storia del diritto tributario sanzionatorio italiano.

Eppure la circolare n. [180](#) del 1998 (sub. art. 6) era stata **lapidaria**: "La previsione secondo la quale rilevazioni e valutazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e corretti criteri di stima non si traducono mai in violazioni punibili potrebbe apparire **del tutto ovvia**. Il significato che le si può attribuire, in concreto, è quello di rendere non sanzionabili, ad esempio, le violazioni consistenti in inosservanza del principio di competenza temporale nella determinazione del reddito d'impresa, ossia l'errata imputazione ad un esercizio, piuttosto che ad un altro, di costi o ricavi determinati, sempreché siano stati applicati corretti principi contabili e sia stata rispettata la continuità dei valori di bilancio". Nonostante ciò, negli anni questa affermazione, seppur molto chiara, è stata nei fatti sconsigliata dagli uffici.

La Corte di Cassazione ha ristretto non di poco l'ambito applicativo dell'esimente, affermando che occorre una **obiettiva incertezza** desumibile dal raffronto tra

principio contabile e legge fiscale (Cass. 13 settembre 2013 n. [20975](#)).

Ciò è profondamente errato per due ragioni.

In primo luogo, l'interprete non può introdurre **limiti alle cause di non punibilità**, specie quando i limiti in alcun modo emergono dal dato normativo.

In secondo luogo, l'obiettiva incertezza è già una esimente specifica, disciplinata sia dallo stesso [art. 6](#) del DLgs. 472/97 che dall'[art. 8](#) del DLgs. 546/92.

Alcuna giurisprudenza di merito, in perfetta armonia con il dato normativo, continua a ritenere operante la non punibilità.

Un esempio è dato dalla Provinciale di Agrigento 5 febbraio 2020 n. [306/1/20](#), ove, richiamando espressamente l'art. 6 comma 1 del DLgs. 472/97, ha ritenuto non sanzionabile la mancata variazione in aumento strumentale a sottoporre a tassazione **accantonamenti** che, in base alla legge fiscale, non avrebbero potuto essere dedotti.

Esimente dimenticata da prassi e giurisprudenza

Peraltro, la non punibilità ha anche una sua logica: il contribuente che osserva i principi contabili pone in essere una condotta che ha un disvalore sociale minore rispetto a chi, nel contempo, viola sia la legge civile che la legge fiscale.

Si può condividere o meno, ma questo è quanto indicato dal legislatore, e tutti gli **operatori del diritto tributario** dovrebbero attenersi.

Naturalmente, laddove nell'accertamento ci siano diversi recuperi a tassazione e la non punibilità valga per uno solo di essi, la sanzione, nel complesso, rimane ma avrà una base di computo minore.

Scade oggi la rivalutazione delle partecipazioni non quotate e dei terreni

L'opzione si perfeziona con il versamento dell'imposta sostitutiva o della prima rata

/ Salvatore SANNA

Entro oggi, 15 novembre 2021, i soggetti non imprenditori devono procedere con il versamento dell'**imposta sostitutiva** per optare per la c.d. "proroga del DL sostegni-bis" della rideterminazione del costo o del valore d'acquisto delle partecipazioni non quotate *ex art. 5* della L. 448/2001 e dei terreni (agricoli o edificabili) *ex art. 7* della L. 448/2001 posseduti al **1° gennaio 2021**.

Si tratta di un regime prorogato numerose volte dal legislatore, ma che non è stato inserito nel Ddl. di bilancio 2022 approvato dal Governo e in attesa di essere trasmesso al Parlamento. Pertanto, attualmente pare che il medesimo non sarà prorogato per il 2022.

Con l'approvazione definitiva della legge di conversione del DL "Sostegni-bis", è stato spostato dal 30 giugno 2021 al **15 novembre 2021** il termine per optare per l'agevolazione in esame senza modificare la data di riferimento per il possesso dei beni che si intende rivalutare.

Per beneficiare del regime agevolato in argomento è necessario procedere con:

- la redazione e il giuramento di un'apposita **perizia di stima**, da parte di un soggetto abilitato;
- il versamento tramite modello F24 di un'imposta sostitutiva sul valore periziato dell'11%.

L'imposta sostitutiva deve essere versata sulla base del valore risultante dalla perizia delle partecipazioni non quotate o dei terreni.

In caso di opzione per il versamento rateale, dovrà essere versata solo la prima rata. Le rate successive:

- scadranno, rispettivamente, il 15 novembre 2022 e il 15 novembre 2023;
- dovranno essere maggiorate degli interessi del **3% annuo**.

Sul tema, l'Agenzia delle Entrate (*cfr.* circ. n. [35/2004](#) § 2; n. [47/2011](#) § 1.3; n. [20/2016](#), § 11) ha chiarito che l'opzione per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e la conseguente obbligazione tributaria si considerano perfezionate con il versamento, entro il termine previsto:

- dell'**intero importo** dell'imposta sostitutiva dovuta, sulla base del valore indicato nella perizia giurata;
- oppure, per il pagamento rateale, della **prima rata**.

Muovendo da questo assunto, è stato altresì chiarito che il contribuente può avvalersi del **ravvedimento operoso**, di cui all'[art. 13](#) del DLgs. 472/1997, solo in caso di omesso o insufficiente versamento delle rate dell'imposta sostitutiva successive alla prima.

L'impostazione dell'Agenzia delle Entrate è stata confermata dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza 12

marzo 2018 n. 5981 (in questo senso si segnalano anche Cass. 15 luglio 2016 n. [14491](#) e 20 febbraio 2015 n. [3410](#)).

In merito, la Suprema Corte ha specificato che il corretto versamento dell'imposta risulta essere una vera e propria condizione per il **perfezionamento** della rivalutazione.

Ad avviso dei giudici di legittimità, assumono efficacia determinante, ai fini del perfezionamento della procedura in questione, da un lato, la redazione di una perizia giurata di stima, e, dall'altro, l'assoggettamento del detto valore ad imposta sostitutiva attraverso il versamento della stessa nel termine su precisato. Si ritiene, invece, che nessuna rilevanza possa assumere, ai fini del perfezionamento dell'opzione, la compilazione del modello REDDITI.

Occorre prestare attenzione anche al soggetto che procede al materiale versamento dell'imposta sostitutiva. Infatti, qualora il pagamento fosse effettuato dalla società partecipata, invece che dal socio non imprenditore che applica le disposizioni sul capital gain, il versamento in parola non risulterebbe idoneo a riconoscere l'**opzione** per carenza di presupposti soggettivi ed oggettivi previsti dalla norma.

Premesso quanto sopra, si segnala un'interessante pronuncia, che attualmente sembra però isolata, ossia la sentenza del 15 gennaio 2010 n. [8/1/10](#) della C.T. Prov. Alessandria, per la quale l'**errato versamento** da parte della società dell'imposta sostitutiva per la rideterminazione della partecipazione non può far venir meno l'affrancamento così come determinato secondo il valore indicato nella perizia di stima.

L'errore materiale commesso può essere scusabile

In questa circostanza, l'imposta sostitutiva era stata versata attraverso un modello F24 **intestato alla società**, riportando il codice fiscale della sas, anziché quello distinto di ognuno dei quattro soci.

Al riguardo, la Commissione ha considerato l'errore commesso come **scusabile**, affermando che "la contribuente ha specificamente seguito le disposizioni in materia di rideterminazione del valore della quota; che tale valore è stato stabilito mediante perizia asseverata; che trattasi di partecipazione non qualificata; che l'imposta sostitutiva era stata a suo tempo versata; ne deriva che nel caso in esame non può ravvisarsi plusvalenza alcuna".

Contratti di locazione con nota di credito sino alla risoluzione

Le note di credito per i corrispettivi non incassati possono essere emesse sino alla data di risoluzione del contratto

/ Stefano SPINA

A partire dal 2016, con l'introduzione del comma 9 all'[art. 26](#) del DPR 633/72, è stata riconosciuta la possibilità di **emettere**, ai fini IVA, la nota di variazione in diminuzione nel caso di risoluzione dei contratti ad esecuzione continuata o periodica, in conseguenza di inadempimento di una delle parti.

Tale possibilità rimane **preclusa** esclusivamente per "quelle cessioni e quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni".

In pratica, per i contratti ad esecuzione continuativa, in caso di risoluzione per inadempimento, le note di credito possono essere emesse anche oltre il termine annuale di cui all'[art. 26](#) comma 3 del DPR 633/72.

Secondo la risposta a interpello n. [901-1074/2021](#) dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale del Piemonte, tra i contratti ad esecuzione continuata e periodica si possono annoverare anche i **contratti di locazione** in quanto, salvo fattispecie particolari, si tratta di accordi nei quali il protrarsi dell'adempimento per un certo tempo è condizione perché il contratto produca l'effetto voluto dalle parti e soddisfi il bisogno (durevole e continuativo) che ha indotto le stesse a contrarre (Agenzia delle Entrate, circolare 21 maggio 2013 n. [16](#) § 2.2).

Tale precisazione risulta oltremodo utile per i locatori in quanto, nell'ipotesi di contratti assoggettati ad IVA, a volte i conduttori non riescono, nonostante i tentativi di accordo e di eventuale riduzione del canone, ad onorare ai propri impegni, risultando **insolventi**. In tal caso, salvo diverso accordo tra le parti, il contratto viene risolto unilateralmente dal locatore a seguito di specifica previsione contrattuale, o con provvedimento del Tribunale, per morosità del conduttore pur essendo state emesse le fatture relative ai canoni di locazione non pagati.

Il locatore potrà, una volta risolto il contratto, emettere le note di credito con riferimento ai canoni di locazione fatturati anche oltre il termine annuale di cui all'[art. 26](#) comma 3 del DPR 633/72, trattandosi di prestazioni per le quali il committente non ha correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni. Nel caso in cui, successivamente alla emissione delle note di credito, venissero incassati, anche parzialmente, i **canoni pregressi**, il locatore sarà obbligato ad emettere la relativa nota di variazione in aumento *ex art. 26* comma 1 del DPR 633/72.

La risposta a interpello precisa inoltre che, al fine di poter detrarre l'imposta relativa alla fattura insoluta, occorre che la nota di variazione in diminuzione venga emessa, al più tardi, entro la **data di presentazione** della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è stato risolto il contratto.

Pertanto, se la risoluzione avviene nell'anno 2021, la nota di variazione potrà essere emessa entro il 30 aprile 2022, termine (attualmente) previsto dall'[art. 8](#) del DPR 322/98 per la presentazione della dichiarazione IVA per l'anno 2021.

Eventuali fatture emesse **successivamente** alla data di risoluzione del contratto potranno invece essere stornate esclusivamente in base al comma 2 dell'[art. 26](#) DPR del 633/72 e quindi entro l'anno dall'effettuazione dell'operazione salvo che il conduttore non sia associato ad una procedura concorsuale.

A questo punto, risulta oltremodo importante individuare con precisione la **data di risoluzione** della locazione. Infatti molti contratti prevedono una "risoluzione automatica" in caso di mancato pagamento, anche parziale, del canone o delle quote per gli oneri accessori oltre certi termini oppure importi.

Tale pattuizione, se non mitigata da una opzione, da parte del locatore di poterla attivare a sua discrezione, fa sì che, al superamento delle soglie previste, il contratto sia automaticamente scaduto e quindi da tale data scattano i termini sopra indicati per l'emissione delle note di credito senza che sia necessario attendere un formale **atto di accertamento** del verificarsi dell'anzidetta clausola di risoluzione (Cass. 8 novembre 2002 n. [15696](#)).

Non rileva un eventuale comportamento concludente

A nulla vale, in questo caso, un eventuale "**comportamento concludente**" da parte del locatore di prosecuzione del contratto (e della fatturazione) oppure una eventuale opposizione da parte del conduttore in quanto in tale ultimo caso, come indicato nel principio di diritto n. [11/2021](#), l'emissione della nota di credito risulta legittima anche in presenza di una contestazione, in sede giudiziale, dei presupposti per l'attivazione della clausola stessa. Rimane tuttavia fermo l'obbligo da parte del locatore di emettere la nota di debito in caso di eventuale e successivo accertamento giudiziale favorevole al conduttore.

Col bonus prima casa giovani non si matura il credito d'imposta per il riacquisto

L'atto di riacquisto con l'agevolazione per gli under 36 risulta però neutro ai fini del beneficio ex art. 7 della L. 448/98

/ Anita MAURO

Tra i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 14 ottobre 2021 n. 12, in relazione al bonus "prima casa per i giovani", prevista dall'art. 64 commi 6-10 del DL 73/2021 convertito, alcuni riguardano la **compatibilità** tra tale agevolazione e altri benefici.

In via preliminare, si ricorda (rinviando all'apposita [Scheda di aggiornamento](#) per i necessari approfondimenti), che l'agevolazione "**prima casa giovani**" consiste nell'**esenzione** dalle imposte d'atto (imposte di registro, ipotecaria e catastale) e, per gli atti imponibili a IVA, in un **credito d'imposta** pari all'IVA corrisposta in relazione all'acquisto medesimo, nonché nell'esenzione dall'imposta sostitutiva sui mutui erogati per l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione degli immobili agevolati.

Il beneficio è limitato agli atti stipulati tra il 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del decreto "Sostegni-bis") e il 30 giugno 2022, anche se il disegno di legge di bilancio 2022 propone di estendere il beneficio fino al 31 dicembre 2022.

Dal punto di vista **soggettivo**, il beneficio si applica limitatamente ai trasferimenti operati a favore di soggetti che soddisfino entrambe le seguenti condizioni:

- non abbiano ancora compiuto 36 anni di età nell'anno in cui l'atto è rogitato;
- hanno un indicatore della situazione economica equivalente non superiore a 40.000 euro annui.

Dal punto di vista **oggettivo**, l'agevolazione riguarda i medesimi atti che accedono all'agevolazione "prima casa ordinaria", della quale è necessario, quindi, sussistere tutte le condizioni previste dalla Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86.

Il fatto che l'agevolazione "prima casa giovani" comporti l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale aveva indotto la dottrina a dubitare che essa potesse "convivere" con il credito d'imposta per il riacquisto della "prima casa", di cui all'art. 7 della L. n. 448/98. Tale norma prevede, infatti, a favore del contribuente che venda l'immobile in relazione al quale abbia goduto dell'agevolazione prima casa, il sorgere di un **credito d'imposta** ove egli acquisti, **entro un anno**, "a qualsiasi titolo" un nuovo immobile in presenza delle condizioni per usufruire dell'agevolazione "prima casa".

Il credito d'imposta è pari all'ammontare dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposte in relazione al "primo" acquisto agevolato, purché esso non sia superiore all'imposta di registro o all'IVA dovute in relazione al "nuovo" acquisto.

Confermando i "timori" della dottrina, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. n. 12/2021 § 4, afferma che gli atti che godono dell'agevolazione "prima casa giovani" (tanto se soggetti a registro, che se imponibili IVA) **non** possono consentire di maturare il **credito d'imposta "prima casa"** di cui all'art. 7 della L. 448/98.

In particolare, il credito d'imposta per il **riacquisto** della prima casa non può spettare:

- al contribuente che, entro un anno dalla rivendita di un'abitazione acquistata con l'agevolazione "prima casa" ordinaria, abbia acquistato una nuova abitazione applicando l'agevolazione "prima casa giovani", in quanto il credito è parametrato alla minore delle imposte relative ai due atti di compravendita, che nel caso di specie sul secondo atto è **pari a zero**;

- al contribuente che, avendo alienato l'abitazione acquistata con le agevolazioni "prima casa giovani", acquisti entro un anno una nuova abitazione con le agevolazioni "prima casa" ordinarie, in quanto l'imposta corrisposta sul primo atto era pari a zero (ciò vale, precisa l'Agenzia, tanto nell'ipotesi in cui l'agevolazione prima casa giovani sia stata applicata su un atto soggetto a registro che imponibile a IVA).

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'atto di riacquisto, stipulato beneficiando delle agevolazioni "prima casa giovani" risulta **"neutro"** rispetto alla maturazione del credito d'imposta di cui all'art. 7 della L. 448/98: pur non valendo come riacquisto valido per maturare il beneficio, non ne comporta l'azzeramento. Pertanto, il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa potrà maturare in caso di **successiva alienazione e riacquisto** di "prima casa" ordinaria.

Quanto fin qui affermato viene illustrato dall'Agenzia delle Entrate con un esempio. Si pensi al caso in cui l'abitazione acquistata con le agevolazioni "prima casa" (imposta di registro pagata: 1.000 euro) venga alienata e il contribuente successivamente riacquisti un'abitazione con le agevolazioni "prima casa giovani" (corrispondendo imposta di registro pari a 0). In tal caso:

- non matura il credito d'imposta di cui all'art. 7 della L. 448/98 perché il **secondo atto è esente** da imposta;
- in ipotesi, però, di **successiva vendita** dell'immobile acquistato con l'agevolazione "prima casa giovani" e riacquisto di altro immobile con le agevolazioni prima casa ordinarie (imposta di registro dovuta pari a 1.500 euro), spetta il credito di imposta per il riacquisto della prima casa nella misura di 1.000 euro a norma dell'art. 7 della L. 448/98.

Check list per piani di risanamento con indicazioni sugli assetti organizzativi

Il livello minimo rappresenta un elemento critico da valutare con attenzione, da parte dell'esperto e, prima ancora, dei consulenti dell'impresa

/ Antonio NICOTRA e Marco PEZZETTA

In materia di composizione negoziata, il decreto dirigenziale [28 settembre 2021](#), recependo il documento predisposto nell'ambito dei lavori della Commissione di studio istituita dalla Ministra della Giustizia con decreto del 22 aprile 2021, ha fornito molte delle indicazioni **operative** attraverso cui declinare il nuovo istituto (si veda ["Test pratico di risanamento con il vaglio dell'esperto"](#) del 4 ottobre 2021).

La seconda sezione dell'allegato al decreto dirigenziale fornisce le linee guida per la redazione dei **piani di risanamento**. Il documento correttamente premette che la check list, pur mirando a recepire le migliori pratiche di redazione dei piani d'impresa, non contiene precetti assoluti, in quanto ciascun piano dovrà tenere conto di una serie di variabili peculiari relative all'impresa (tipologia, attività, dimensione, complessità e informazioni disponibili) e, si ritiene, del suo contesto competitivo.

È significativo il rilievo attribuito ai requisiti **organizzativi** dell'impresa, a cui è dedicata la prima sezione della lista di controllo per la redazione del piano.

Viene in primo luogo richiesto, infatti, di rappresentare la **disponibilità** per l'impresa delle risorse umane e tecniche necessarie a svolgere la propria attività o, nel caso ne venga acclarata una carenza, la ragionevole possibilità di procurarle, indicandone le modalità.

Si tratta di un requisito da soddisfare con riferimento alla situazione "as is" dell'azienda, rilevante principalmente per l'attitudine al mantenimento del **going concern**, al netto di manovre industriali che rifocalizzino l'area di business. Qualora questa verifica sia positiva e, sempre che la crisi non sia particolarmente marcata o che, comunque, pur colta in anticipo, per essere evitata non richieda modifiche al modello di business, una delle condizioni necessarie (ma non sufficienti) per il ripristino degli equilibri deve dirsi soddisfatta.

Qualora invece si renda necessaria l'adozione di manovre più invasive, la rivasitazione degli obiettivi strategici o un mutamento non marginale del modello di business, l'impresa dovrà dimostrare di disporre di competenze coerenti con le iniziative industriali che si intendono adottare ("to be"). Il decreto dirigenziale correttamente evidenzia peraltro che, nel caso tali competenze non siano sussistenti, le **manovre industriali** da mettere a piano dovranno essere opportunamente limitate a quelle realisticamente realizzabili con la dotazione di competenze e personale esistenti o ragionevolmente acquisibili.

L'impresa deve inoltre possedere un sistema di **moni-**

toraggio continuativo dell'andamento aziendale o, in subordine, aver attivato il confronto con i dati di andamento del precedente esercizio, in termini di ricavi, portafogli ordini, costi e posizione finanziaria netta; essa deve essere anche in grado di stimare l'andamento gestionale (prospettico) mediante indicatori chiave gestionali (KPI) che consentano valutazioni rapide in continuo o, in subordine, individuare KPI coerenti.

Il rilievo attribuito a tutte queste condizioni organizzative (relative non ai risultati in sé ma un coordinato sistema di loro rilevazione e misurazione, sia a consuntivo che in termini prospettici) non può non essere messo in relazione, in particolare per le imprese collettive, con il contenuto dell'[art. 2086](#) c.c., inerente la necessità di istituire **assetti** organizzativi, amministrativi e contabili adeguati a natura e dimensioni dell'impresa. Il nesso fra le disposizioni in esame appare diretto, posto che le finalità che gli "adeguati assetti" debbono avere, inter alia, sono quelle di tempestivamente: rilevare la crisi dell'impresa e il rischio di perdita della continuità aziendale; consentire l'adozione degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero (ma anche mantenimento) della continuità aziendale, fra cui, ovviamente, la composizione negoziata.

In tal senso, la check list finisce anche per fornire indicazioni in merito ai **requisiti** minimi essenziali che gli assetti organizzativi, amministrativi e contabili debbono avere per potersi dire adeguati.

Non sfuggirà che si tratta di elementi di cui sono carenti anche imprese di dimensioni non minimali o che, pur se sussistenti, non lo sono con la forma e la sistematizzazione necessarie a dimostrarne a terzi, oggettivamente, l'efficacia.

Ciò non significa che le imprese che non possiedano questo livello minimo di assetti debbano essere **escluse** dalla composizione negoziata (sarebbe *contra legem*), ma certamente può essere interpretato come un elemento capace di minare dalle basi l'affidabilità del piano di risanamento e dei risultati da esso ritraibili; esso, quindi, rappresenta un elemento critico da valutare con attenzione, da parte dell'esperto e, prima ancora, dei consulenti dell'impresa.

Ciò, in particolare, almeno in tutte quelle situazioni nelle quali il rapporto fra cash flow libero a servizio del debito e debito da ristrutturare assume valori almeno **pari a 3**, nei quali, quindi, il risanamento dipende proprio dall'efficacia e dall'esito delle iniziative industriali che si intendono adottare.

La permanenza all'estero salva dalla preclusione probatoria

Se documentata, la permanenza integra la forza maggiore nell'ambito dell'accertamento

/ Alice BOANO

Il contribuente può evitare gli effetti della c.d. **preclusione probatoria** di cui all'[art. 32](#) del DPR 600/73 nell'ipotesi in cui riesca a dimostrare di non aver potuto produrre la documentazione giustificativa per forza maggiore.

Nel caso esaminato dalla pronuncia della Cassazione n. [31869](#), depositata lo scorso 5 novembre, una contribuente aveva ricevuto un avviso di accertamento per maggiore IRPEF e addizionali relative a **tre anni** di imposta derivante da una ricostruzione del reddito mediante il c.d. redditometro.

Essa, alla richiesta dell'Ufficio di produrre i documenti tramite **questionario**, aveva fatto pervenire al medesimo una dichiarazione in cui rappresentava l'impossibilità di produrre la documentazione richiesta, trovandosi negli Stati Uniti.

Nel corso del giudizio di primo grado la stessa aveva poi prodotto la documentazione attestante la donazione indiretta di beni, il cui acquisto era stato posto a fondamento dell'accertamento sintetico del reddito, con i quali si attestava l'effettuazione degli acquisti contestati attraverso la disponibilità finanziaria della madre.

Poiché tale documentazione era stata ritenuta inutilizzabile, essa lamentava la violazione dell'[art. 32](#) del DPR 600/73, facendo nuovamente presente l'**impossibilità** di fornire la documentazione all'epoca della verifica a causa della sua permanenza all'estero.

Secondo la Corte di Cassazione nella vicenda in esame ricorre una deroga alla regola generale prevista al quarto comma dell'[art. 32](#) del DPR 600/73, il quale dispone che "le **notizie ed i dati non addotti** e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente,

ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa" (in ambito IVA e in merito agli accessi, *cfr.* l'[art. 52](#) comma 5 del DPR 633/72).

Il comma successivo prevede, infatti, che l'inutilizzabilità non opera nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di **non aver potuto adempiere** alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.

Deroghe legate a circostanze oggettive

Sul punto, la giurisprudenza è sempre stata rigorosa nel prevedere ipotesi eccezionali.

In passato, ad esempio, è stata ritenuta utilizzabile la documentazione prodotta nel successivo contenzioso a causa di un fatto addebitabile allo **spedizionario doganale** (C.T. Prov. Verbania 18 febbraio 2009 n. [9/1/09](#)) e la circostanza che nel giorno in cui la Guardia di Finanza ha attivato la verifica la segretaria addetta alla contabilità non era reperibile in quanto era il suo giorno di riposo (C.T. Prov. Alessandria 26 maggio 2009 n. [48/3/09](#)).

Si tratta, come nella pronuncia in commento, di eventi eccezionali, riconducibili alla nozione di forza maggiore e, in generale, oggettiva impossibilità di produzione del documento.

La richiesta di esibizione dei documenti, per cagionare la preclusione probatoria deve essere **ben circostanziata** (da ultimo, Cass. 15 ottobre 2021 n. [28308](#)) e non riguardare documenti già in possesso degli uffici (Cass. 18 giugno 2020 n. [11835](#) e Cass. 8 luglio 2020 n. [14280](#)).

Per le agevolazioni delle ASD, verifica dei requisiti formali e sostanziali

La Cassazione richiama la nozione di attività sportiva della giurisprudenza eurounitaria

/ Paola RIVETTI e Vittorio TRAVERSA

Con l'ordinanza n. [30008](#) dello scorso 26 ottobre, la Cassazione ribadisce che, prima dell'istituzione del Registro delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche tenuto dal CONI, il requisito formale per l'applicazione del regime agevolato di cui alla L. [398/91](#) consisteva nell'**affiliazione** alle Federazioni sportive nazionali o agli Enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti. Inoltre, il disconoscimento delle ulteriori agevolazioni ai fini delle imposte dirette ([art. 148](#) del TUIR) e IVA ([art. 4](#) del DPR 633/72) contemplate per tale categoria di enti presuppone l'**effettivo** accertamento della natura (non lucrativa) dell'ente, nonché dell'attività svolta in concreto, al fine di evitare che lo schema associativo sia impiegato quale schermo di un'attività commerciale svolta in forma associata.

Nel caso specifico, la Corte decideva sul ricorso presentato da un'ASD cui, previo disconoscimento della qualità di associazione sportiva dilettantistica, venivano disapplicate disposizioni fiscali di favore. Il ricorso era affidato a due motivi, entrambi considerati fondati dalla Cassazione.

Quanto al primo, l'ASD lamentava la violazione dell'[art. 1](#) della L. 398/91, nonché dell'[art. 90](#) comma 20 della L. 289/2002, per aver la Commissione regionale escluso il regime agevolato in ragione della **mancata iscrizione** dell'ente nell'apposito registro tenuto dal CONI.

Viene tuttavia rilevato che, per gli anni d'imposta oggetto di accertamento (anteriori al 2004), detto registro **non** risultava ancora **operativo** essendo stato istituito, in attuazione dell'[art. 5](#) comma 2 del DLgs. 242/99, solo con delibera del CONI del novembre 2004. Con riguardo ai periodi accertati, quindi, l'unico requisito formale prescritto era l'affiliazione (alle Federazioni sportive nazionali o a riconosciuti Enti nazionali di promozione sportiva), la quale risultava accertata nel caso di specie dallo stesso giudice d'appello.

Per quanto riguarda il secondo motivo, l'ASD eccepeva la violazione dell'[art. 148](#) comma 3 del TUIR per averne la C.T. Reg. escluso l'applicabilità in quanto "l'attività di una **palestra** non consiste nell'insegnamento o nella pratica di una disciplina specifica affiliata alla relativa federazione nazionale, né vengono preparati atleti per competizioni dilettantistiche, sicché le attività svolte in favore degli associati devono essere considerate alla stregua di prestazioni di servizi di **natura commerciale**, concorrenti alla formazione del reddito".

Ad avviso dei giudici, la sentenza impugnata – ricorrendo a una motivazione astratta e stereotipata – avrebbe omesso di verificare la reale natura dell'ente e l'attività effettivamente esercitata sebbene, per orien-

tamento costante, occorra "sempre tenere conto della natura delle attività **svolte in concreto**" (Cass. nn. [22578/2012](#) e [22598/2006](#)).

Ai fini della verifica di tali profili, la pronuncia richiama l'[art. 132](#) paragrafo 1 lett. m) della Direttiva 2006/112 che riconosce agli Stati membri di esentare da IVA talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica.

Secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia Ue (causa [C-488/18](#)), per "organismo senza fini di lucro" si intende un ente che non possa, in caso di scioglimento, **distribuire** ai suoi membri gli **utili** che ha realizzato e che superano le quote di capitale versate da detti membri, nonché il valore corrente dei contributi in natura dagli stessi conferiti. Ad avviso della Cassazione, tale condizione risulta recepita dall'ordinamento interno atteso che tanto l'[art. 4](#) comma 7 del DPR 633/72, quanto l'[art. 148](#) comma 8 del TUIR subordinano i benefici fiscali all'adozione di specifiche clausole vincolanti, tra l'altro, in ordine alla devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento.

Ai fini del riconoscimento dei benefici fiscali in esame, inoltre, rileva la nozione di **attività sportiva**. Dall'interpretazione dell'[art. 132](#) della Direttiva 2006/112 resa dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue (cause [C-90/16](#), [C-18/12](#)), emerge che:

- l'attività "sportiva" deve essere caratterizzata da una componente fisica non irrilevante;
- non è richiesto che l'attività sia praticata a un determinato livello o che sia finalizzata a partecipare a competizioni sportive;
- lo sport può non essere praticato con continuità;
- la qualità di "organismo senza fini di lucro" può essere assunta anche dall'ente che non si limiti a mettere a disposizione installazioni per l'esercizio di attività sportive, ma che svolga altre attività distensive o ricreative, purché strettamente connesse con la pratica sportiva.

Da tale quadro – a giudizio della Cassazione – emerge come sia errato escludere **a priori** l'attività di una palestra dal novero delle attività sportive dilettantistiche, per le quali, se svolte da enti privi di fini lucrativi, sono previste le citate agevolazioni fiscali. La spettanza delle agevolazioni, invece, deve essere verificata di volta in volta, esaminando le attività sportive effettivamente praticate, le modalità con cui le prestazioni sono erogate e l'effettiva sussistenza delle caratteristiche soggettive dell'associazione sportiva.

L'innalzamento temporaneo del plafond per compensare complica il favor rei

Ci sono spunti per sostenere l'operatività dell'istituto

/ Gaetano CIANCIO

L'art. 22 comma 1 del DL 73/2021 ha previsto che, per l'anno 2021, il **limite** dei crediti compensabili (ex [art. 17](#) del DLgs. 241/1997) o rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, previsto dall'[art. 34](#) comma 1 primo periodo, della legge n. 388/2000, "è elevato a 2 milioni di euro". Per effetto dell'[art. 147](#) comma 1 del DL 34/2020 per l'anno 2020 il limite dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale era già stato elevato a 1 milione di euro.

Fino al 2019 il limite era fissato a 700.000 euro, innalzato dagli originari 516.456,90 euro dal 2014.

La peculiarità delle due modifiche del periodo COVID sta nel fatto che entrambe prevedono un'efficacia **limitata all'anno solare** dell'innalzamento (art. 147 citato: "Per l'anno 2020"; art. 22 citato: "Per l'anno 2021").

L'[art. 3](#) comma 2 del DLgs. 472/1997, che stabilisce il cosiddetto principio del *favor rei* (mutuandolo dall'[art. 2](#) del codice penale), così recita: "salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce **violazione punibile**".

A prima vista tutto chiaro. Ma viene da chiedersi cosa succede, per esempio, ad una sanzione irrogata per una compensazione di crediti nel 2017 per 900.000 euro, superiore al limite vigente al tempo di 700.000 euro. La sanzione verrà meno perché lo splafonamento, "secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile"? O l'innalzamento degli anni 2020 e 2021 è irrilevante ai fini del *favor rei*?

Verrebbe di propendere per la prima soluzione, cioè per l'operatività del *favor rei* e il venir meno della sanzione, in forza del tenore letterale della norma dell'art. 3 citato nonché per una **differenza sostanziale** tra detto articolo e il suo antesignano [art. 2](#) c.p. Il comma 5 di quest'ultimo, infatti, prevede che "Se si tratta di leggi eccezionali o temporanee non si applicano le disposizioni dei capoversi precedenti" (tra i cui capoversi il comma 2, di tenore identico al comma 2 dell'[art. 3](#) del DLgs. 472/1997), disposizione che invece non è presente nell'art. 3 citato. D'altro canto, nel sistema delle sanzioni tributarie non esiste un richiamo generalizzato alle norme sanzionatorie del codice penale.

Per la seconda soluzione, cioè per l'inoperatività del *favor rei* e la sostanziale applicabilità del principio *tempus regit actum*, propende invece chi paventa incostituzionali **disparità di trattamento**: il trasgressore del 2017 di cui all'esempio precedente non verrebbe sanzionato, mentre lo sarebbe chi effettuasse la stessa violazione il 1° gennaio 2022.

In realtà, si potrebbe obiettare che la stessa disparità di trattamento si sarebbe ottenuta se il legislatore non avesse scoperto le sue carte sin dall'inizio, e cioè se avesse emanato le medesime norme di innalzamento del limite senza limitarne temporalmente l'efficacia, emanando poi il 31 dicembre 2021 una norma che avesse riportato il predetto limite a 700.000 dal 1° gennaio 2022: non vi sarebbero state norme temporanee, ma l'effetto sarebbe stato identico. Oltretutto, la disparità di trattamento è insita nel sistema stesso delle **sanzioni penali** (in particolare proprio a causa del principio del *favor rei*), e quindi in quello delle sanzioni tributarie che al primo indubbiamente si richiama.

È vero che la limitata efficacia temporale (quindi la temporaneità) delle norme è ciò che costituisce la sostanziale differenza con l'esempio appena immaginato, ma tale temporaneità è irrilevante per l'[art. 3](#) comma 2 del DLgs. 472/1997, come visto.

Per l'applicabilità del *favor rei* si è espressa la Cassazione con ordinanza n. 4806/2021, in relazione al passaggio dal limite pre-2014 ai 700.000 euro successivi. Ma il caso all'esame della Corte aveva ad oggetto una norma permanente, non temporanea.

La Suprema Corte **non è granitica** sulla questione, oscillando tra le due soluzioni prospettate (si possono citare: Cass. nn. [8717/2003](#), [27760/2005](#), [24991/2006](#)). Il discrimine pare consistere nella differenza tra la sola modifica del presupposto oggettivo del tributo e la variazione della normativa sanzionatoria.

Giurisprudenza non granitica

Ancor più incerto è ipotizzare e prevedere l'orientamento della Corte per l'innalzamento del limite dei crediti compensabili attuato con le due **successive norme temporanee**, troppo recenti per aver formato oggetto d'esame dei giudici di legittimità.

In ogni caso, in attesa che si formi la giurisprudenza sul tema e pur nutrendo seri dubbi su un tale atto di coraggio da parte della Cassazione, sarebbe opportuno, perché prudenziale, invocare negli atti processuali per violazioni ante 2020 lo *jus superveniens*, chiedendo l'inapplicabilità delle sanzioni.

Chissà che una qualche risposta ai dubbi non possa arrivare dalla pronuncia delle Sezioni Unite, sollecitata con l'ordinanza n. 30708/2021 sull'applicazione del *favor rei* in materia di normativa prima casa, anche se l'assoluta peculiarità delle norme temporanee di cui ai decreti legge 34/2020 e 74/2021 fa pensare che la questione **resterà incerta** ancora per molto.

Il deposito a vista soggetto a restrizioni si classifica tra le disponibilità liquide

Se rilevante, il deposito deve essere presentato separatamente in una voce aggiuntiva

/ Luca MALFATTI e Giovanni OSSOLA

Il 14 e 15 settembre 2021 l'IFRIC si è riunito per discutere, tra l'altro, in merito a una richiesta di chiarimento riguardante l'inclusione di un **deposito a vista** tra le disponibilità liquide e i mezzi equivalenti nel Rendiconto finanziario e nello Stato patrimoniale di un'entità quando esso è soggetto a restrizioni contrattuali sull'uso concordate con una terza parte.

In particolare, nella specie, l'entità:

- detiene un deposito a vista i cui termini e le cui condizioni consentono al depositante di richiederne il rimborso totale o parziale;
- ha un obbligo contrattuale con una terza parte di mantenere una determinata quantità di denaro in quel deposito a vista e di utilizzare la liquidità **solo per specifici scopi**; l'entità violerebbe la sua obbligazione contrattuale se dovesse utilizzare gli importi detenuti nel deposito a vista per scopi diversi da quelli concordati con la terza parte.

Il paragrafo 6 dello IAS 7 precisa che le disponibilità liquide includono la cassa e i depositi a vista, mentre:

- il paragrafo 48 dello IAS 7 richiede che l'entità indichi l'ammontare dei **saldi significativi** delle disponibilità liquide e dei mezzi equivalenti posseduti ma non utilizzabili liberamente dal gruppo e
- il paragrafo 66(d) dello IAS 1 richiede di classificare un'attività come corrente quando essa è costituita da disponibilità liquide o mezzi equivalenti (come definiti nello IAS 7), a meno che non sia vietato scambiarla o utilizzarla per estinguere una passività **per almeno dodici mesi** dalla data di chiusura dell'esercizio.

L'IFRIC ha chiarito che le restrizioni all'uso di un deposito a vista derivanti da un contratto con una terza parte non comportano che il deposito non sia considerabile come disponibilità liquide, a meno che tali restrizioni non modifichino la natura del deposito in modo tale da non soddisfare più la definizione di liquidità contenuta nello IAS 7.

Se, pertanto, le restrizioni consentono di **soddisfare la definizione** di liquidità contenuta nello IAS 7, allora l'entità include il deposito a vista come una componente di cassa e mezzi equivalenti nel proprio Rendiconto finanziario.

L'IFRIC ha, inoltre, precisato che l'entità deve presentare il deposito a vista come disponibilità liquide e mezzi equivalenti nel proprio Stato patrimoniale e, se rilevante ai fini della comprensione della propria posizione finanziaria, deve **disaggregare la voce** di disponibilità liquide e mezzi equivalenti e presentare separatamente in una voce aggiuntiva il deposito a vista soggetto a restrizioni contrattuali sull'uso.

Infatti, il paragrafo 54(i) dello IAS 1 richiede che un'entità includa, nella sua situazione patrimoniale e finanziaria, una voce che presenti l'importo relativo alle disponibilità liquide e ai mezzi equivalenti e il paragrafo 55 dello IAS 1 afferma che un'entità deve presentare voci aggiuntive (anche disaggregando le voci elencate al paragrafo 54 del medesimo IAS 1) e **risultati parziali** quando tale presentazione è significativa ai fini della comprensione della situazione patrimoniale e finanziaria dell'entità.

Peraltro, un'entità che presenta le attività come correnti o non correnti, applicando il paragrafo 66(d) dello IAS 1, dovrà classificare il deposito a vista **come corrente** a meno che non ne sia vietato lo scambio o l'utilizzo per estinguere una passività per almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio.

Il paragrafo 45 dello IAS 7 stabilisce che un'entità deve indicare i componenti delle disponibilità liquide e dei mezzi equivalenti e deve presentare una **riconciliazione** dei valori del suo Rendiconto finanziario con le voci equivalenti esposte nello Stato patrimoniale e, come detto, il paragrafo 48 dello IAS 7 richiede che un'entità indichi l'ammontare dei saldi significativi di disponibilità liquide e mezzi equivalenti posseduti dall'entità ma non utilizzabili liberamente dal gruppo.

Applicando tali requisiti, l'entità indica il deposito a vista soggetto a restrizioni contrattuali sull'uso come componente di disponibilità liquide e mezzi equivalenti e l'importo dei saldi di disponibilità liquide e mezzi equivalenti significativi non disponibili per l'uso da parte del gruppo, nonché riporta informazioni su tale importo.

Inoltre, all'entità è richiesto di valutare:

- se fornire l'informativa sul **rischio di liquidità** derivante da strumenti finanziari e su come l'entità gestisce tale rischio e
- se le informazioni fornite applicando i requisiti di informativa previsti dallo IAS 7 e dall'IFRS 7 sono insufficienti per consentire agli utilizzatori del bilancio di comprendere l'**impatto delle restrizioni** sulla posizione finanziaria dell'entità.

L'IFRIC ha, quindi, concluso che i principi e i requisiti degli standard IFRS forniscono una **base adeguata** affinché un'entità determini se includere i depositi a vista soggetti a restrizioni contrattuali sull'uso concordati con una terza parte come componente delle disponibilità liquide e mezzi equivalenti nel Rendiconto finanziario e nella posizione finanziaria.

Di conseguenza, l'IFRIC ha deciso di non aggiungere un progetto di normazione al proprio piano di lavoro.

Per l'applicabilità della nuova prescrizione si guarda alla data del reato

Il Massimario della Cassazione commenta la riforma del processo penale

/ Maria Francesca ARTUSI

Con la L. [134/2021](#) è stata approvata la riforma del **processo penale**, (parzialmente) in vigore dallo scorso 19 ottobre. La legge si compone di due articoli: l'[art. 1](#) contiene una serie di deleghe al Governo, che dovranno essere esercitate entro il termine di un anno, per la modifica del codice di procedura penale, delle norme di attuazione del codice di procedura penale, del codice penale e della collegata legislazione speciale nonché delle disposizioni dell'ordinamento giudiziario. L'[art. 2](#) contiene, invece, norme di immediata attuazione che intervengono sul regime della prescrizione, della durata dei giudizi di impugnazione nonché in tema di garanzie difensive e di tutela delle vittime del reato. La chiave di lettura dell'intero impianto normativo si snoda lungo la direttrice fondamentale della **semplificazione**, razionalizzazione e speditezza del processo penale.

Su tale provvedimento si è soffermato l'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione con la relazione n. [60/21](#) pubblicata il 3 novembre scorso.

Lo snodo centrale attiene al tema della **prescrizione** del reato, come già sottolineato su *Eutekne.info* nel corso dell'iter di approvazione della legge (si veda "[Via libera alla delega per l'efficienza del processo penale](#)" del 23 settembre 2021).

L'Ufficio del massimario evidenzia come la L. 134/2021 abbia sposato l'impostazione "dualistica" fondata sulla distinzione tra "tempo dell'oblio" (cui consegue la prescrizione del reato) e tempo del processo (cui consegue, invece, l'improcedibilità dell'azione penale).

Vengono, dunque, individuati due distinti **segmenti temporali**: il primo segmento, relativo alla prescrizione del reato, inizia a decorrere con la consumazione del reato – secondo le discipline, rimasta immutata, prevista dall'[art. 158](#) c.p. – e cessa con la sentenza di primo grado. Il secondo segmento attiene, invece, alla ragionevole durata del giudizio di impugnazione (appello e ricorso per cassazione) nel corso del quale il superamento dei termini di fase previsti dal legislatore determina l'improcedibilità dell'azione penale.

L'[art. 2](#) comma 1 della L. 134/2021 interviene sulla disciplina sia della **sospensione** che dell'interruzione del corso della prescrizione. Viene, inoltre, introdotto l'[art. 161-bis](#) c.p. con cui si stabilisce che il corso della prescrizione del reato cessi definitivamente con la pronuncia della sentenza di primo grado. Nondimeno, nel caso di annullamento che comporti la regressione del procedimento al primo grado o a una fase anteriore, la prescrizione riprende il suo corso dalla data della pronuncia definitiva di annullamento.

Con l'introduzione dell'[art. 344-bis](#) il legislatore disegna, poi, un **meccanismo estintivo** legato al superamento dei tempi di definizione del giudizio di impugnazione: si prevede, infatti, che la mancata definizione del giudizio di impugnazione entro i termini di legge comporta l'improcedibilità dell'azione penale (entro il termine di due anni per l'appello ed entro il termine di un anno per la cassazione).

Al pari della prescrizione, anche l'improcedibilità è **rinunciabile** dall'imputato (il quale può chiedere la prosecuzione del processo) e non opera con riferimento ai reati per i quali è prevista la pena dell'ergastolo, anche come effetto dell'applicazione di circostanze aggravanti.

Il documento del massimario si sofferma dettagliatamente sulla casistica processuale connessa a tale previsione.

Viene posta l'attenzione anche sulle problematiche di **successione** delle leggi nel tempo. L'[art. 2](#) comma 3 della L. 134/2021 prevede, infatti, espressamente che le disposizioni in materia di improcedibilità si applichino solo nei procedimenti di impugnazione che hanno ad oggetto reati commessi a partire dal 1° gennaio 2020, ovvero, dalla data di entrata in vigore della L. [3/2019](#) che aveva, appunto, previsto la sospensione della prescrizione dalla pronuncia della sentenza di primo grado o dell'emissione del decreto penale di condanna per tutta la durata del giudizio di impugnazione.

In assenza di un'analoga disposizione relativa alle norme in tema di prescrizione potrebbe discutersi sul loro **regime temporale** di applicabilità. In proposito, va considerato che secondo la costante giurisprudenza della Corte costituzionale, la prescrizione del reato, pur potendo assumere una valenza anche processuale, costituisce un istituto di natura sostanziale e pertanto ad essa si applica il principio costituzionale di irretroattività della legge penale sfavorevole (Corte Cost. n. 265/2017 e Corte Cost. n. [278/2020](#)).

Salva la considerazione – attuata dal documento in esame – per cui parrebbe "coerente ritenere che l'istituto della cessazione del corso della prescrizione, previsto dall'[art. 161-bis](#) c.p., debba trovare applicazione, non dalla data di entrata in vigore della legge in commento, bensì, al pari della omologa causa di sospensione, in relazione ai **reati commessi** dal 1° gennaio 2020", in quanto da leggersi in continuità normativa con la previsione introdotta dalla L. 3/2019 in materia di sospensione della prescrizione dopo la sentenza di primo grado ([art. 159](#) comma 4 c.p. ora abrogato).

Proroghe su rate da rottamazione e cartelle per ruoli anche per l'INAIL

L'Istituto ha chiarito che per il pagamento delle rate della "rottamazione-ter" in scadenza nel 2020 sono concessi cinque giorni di tolleranza

/ Fabrizio VAZIO

Il DL [146/2021](#) reca molte disposizioni relative a **proroghe di versamento** e a estensioni di termini di pagamento; essi riguardano anche gli enti previdenziali e l'INAIL, con riferimento altresì ai ruoli emessi dagli agenti della riscossione per crediti nei confronti dell'Istituto assicuratore.

L'[art. 1](#) del decreto prevede che coloro che non hanno pagato le rate della "rottamazione-ter" in scadenza nel 2020 nei termini stabiliti dal DL [73/2021](#) (conv. L. 73/2021) possono pagarle in unica soluzione entro il prossimo **30 novembre**, assieme a quelle previste in scadenza nel 2021.

Con una nota interna, l'Istituto ricorda che i pagamenti devono in realtà essere eseguiti entro lunedì 6 dicembre 2021, poiché, ai sensi dell'[art. 3](#), comma 14-bis del DL 119/2018 (conv. L. [136/2018](#)), per il pagamento entro il 30 novembre 2021 sono concessi cinque giorni di tolleranza.

Un'altra indicazione importante riguarda le cartelle che sono state o saranno notificate tra il 1° settembre e il 31 dicembre 2021: il termine per l'adempimento dell'obbligo risultante dal ruolo ovvero per il versamento di quanto dovuto ai sensi dell'art. 2 del DL in esame è fissato in **150 giorni**, che decorrono dalla data della notifica.

L'inadempimento del termine produrrà due conseguenze. Innanzitutto saranno dovuti gli interessi di mora a partire dalla data della notifica della cartella stessa e fino alla data del pagamento; in secondo luogo, il mancato pagamento apre la porta alla possibilità per l'agente della riscossione di procedere all'espropriazione forzata.

Con riferimento ai rateizzi, vi sono ulteriori disposizioni favorevoli per il contribuente in difficoltà. Infatti, se-

condo l'Istituto assicuratore, per le rateazioni concesse dagli agenti della riscossione in essere all'**8 marzo 2020** il numero di rate anche non consecutive che, se non pagate, determinano la decadenza della rateazione stessa, è pari a 18. Inoltre, ove si tratti di rateazioni concesse dopo l'8 marzo 2020 e con riferimento alle richieste fino a fine 2021, interverrà la decadenza ove non vengano pagate 10 rate anche **non consecutive**.

Rimesso in termini chi è decaduto da dilazioni in essere all'8 marzo 2020

La norma rimette altresì in termini coloro che siano incorsi in decadenza da piani di dilazione in essere all'8 marzo 2020, a condizione che il versamento delle rate in scadenza fra tale data e il 31 agosto 2021 sia avvenuto entro il **2 novembre 2021**, fermo restando che resteranno acquisiti ([art. 3](#), comma 3 del DL 146/2021) "relativamente ai versamenti delle rate sospese dei predetti piani eventualmente eseguiti nello stesso periodo, gli interessi di mora corrisposti ai sensi dell'[articolo 30](#), comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, nonché le sanzioni e le somme aggiuntive corrisposte ai sensi dell'[articolo 27](#), comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46".

Si tratta, evidentemente, di un groviglio di scadenze in ragione del quale è utile approfondire le informazioni accedendo al sito di Agenzia delle Entrate-riscossione. Non sfugge tuttavia la necessità di prestare la massima attenzione nei pagamenti, tenuto conto dei consueti risvolti, ormai noti, in materia di **regolarità contributiva** per i soggetti che versano ratealmente importi dovuti.