



Lunedì 21 settembre 2020

## IL CASO DEL GIORNO

### Per la competenza rileva il primo grado di giudizio

/ Luca MIELE

Il corretto periodo di imposta in cui far concorrere i componenti di redditi positivi derivanti da una sentenza favorevole corrisponde al periodo di imposta in cui il provvedimento del giudice viene a **giuridica esistenza**. Pertanto, ad esempio, l'indennizzo per risarcimento del [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO IAS

### Soluzione parziale per i disallineamenti da FTA IFRS 16

/ Valeria RUSSO

Il DL "Agosto" – affiancando l'analoga previsione del DL liquidità – ha riaperto i termini per il **riallineamento oneroso** delle eventuali divergenze tra i valori contabili e fiscali presenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 anche per i soggetti IAS/IFRS [...]

PAGINA 10

## FISCO

### Superbonus del 110% trasferibile all'acquirente o all'erede

*Se il coniuge superstite rinuncia all'eredità, mantenendo solamente il diritto di abitazione, non può fruire delle quote residue*

/ Sandro CERATO

Anche la detrazione "maggiorata" del 110% si trasferisce all'acquirente in caso di vendita dell'immobile (salvo diverso accordo), ovvero all'erede che detiene materialmente l'immobile a seguito del **decesso** del titolare della detrazione.

Per i soggetti che stanno valutando l'accesso al super bonus del 110%, di cui all'art. 119 del DL n. 34/2020, è opportuno tener conto, oltre che dei numerosi adempimenti richiesti dalle disposizioni di legge ed attuative, anche delle conseguenze che possono derivare dal trasferimento dell'immobile o dal decesso del soggetto che ne fruisce. Tra l'altro, la detrazione in questione, oltre ad essere maggiorata nella misura, è altresì più "veloce" da spendere in quanto l'arco temporale di fruizione è di "soli" cinque anni in luogo dei dieci anni normalmente richiesti per le altre detrazioni.

L'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 24/2020 non fornisce alcun chiarimento "innovativo" rispetto a quan-

to già espresso nei precedenti documenti di prassi pubblicati negli anni passati, ragion per cui pare opportuno ricordare alcuni chiarimenti soprattutto in relazione alle questioni più delicate.

In caso di **cessione dell'immobile** il destino naturale della detrazione residua è di seguire il bene con conseguente passaggio all'acquirente, salvo diverso accordo tra le parti (che se non presente nel rogito può risultare da una scrittura privata autenticata o da un atto pubblico, come precisato nella circ. n. 7/2017). Le stesse regole si rendono applicabili anche in ipotesi di donazione dell'immobile, così come precisato nella C.M. n. 57/1998 e nella circ. n. 19/2012). A diverse conclusioni, invece, si perviene qualora oggetto del trasferimento sia il diritto di usufrutto, nel qual caso la detrazione rimane al nudo proprietario, nonché nell'ipotesi di cessione di una quota dell'immobile (a meno che, come previsto nella ris. n. 77/2009, l'acquirente a seguito del [...])

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Legittimo tassare il reddito non percepito dall'accomandante

Servono misure per migliorare la cassa delle aziende, non maquillage contabili

Modificabile il piano di concordato omologato per COVID-19

Il giudice può ordinare l'esibizione del verbale di constatazione

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 11

## FISCO

### Rinuncia alla Tremonti ambientale prorogata al 31 dicembre 2020

/ Pamela ALBERTI

Viene prorogato dal 30 giugno scorso al **31 dicembre 2020** il termine per l'invio della comunicazione e del pagamento delle somme per la definizione prevista dall' [...]

PAGINA 4

## Per la competenza rileva il primo grado di giudizio

Secondo l'Agenzia delle Entrate, non conta il passaggio in giudicato della sentenza e l'iter del contenzioso

/ Luca MIELE

Il corretto periodo di imposta in cui far concorrere i componenti di reddito positivi derivanti da una sentenza favorevole corrisponde al periodo di imposta in cui il provvedimento del giudice viene a **giuridica esistenza**. Pertanto, ad esempio, l'indennizzo per risarcimento del danno derivante da una sentenza di primo grado e riconosciuto a una delle parti in causa va computato tra i componenti positivi di reddito nel periodo in cui la sentenza è emessa. Non incide sul momento in cui deve avvenire l'imputazione fiscale né il passaggio in giudicato della sentenza, né, tanto meno, l'iter del contenzioso, poiché, qualora la decisione fosse modificata nei successivi gradi di giudizio, si realizzerebbe una **sopravvenienza passiva** che concorrerebbe alla formazione del reddito ai sensi dell'[art. 101](#) del TUIR. L'importante precisazione è stata fornita dall'Agenzia delle Entrate nella risposta n. [9/2020](#) relativa a una richiesta di consulenza giuridica dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Roma.

La risposta dell'Agenzia è conforme, di fatto, a quanto già asserito in una pronuncia di prassi risalente (R.M. n. [9/174/91](#)), in cui si legge che un onere emergente da una causa "è **certo ed oggettivamente determinabile**, in quanto discende da una sentenza avente efficacia esecutiva" e quindi "è deducibile per competenza e, cioè, ai sensi dell'[art. 75](#), comma 1, del Testo Unico delle imposte sui redditi (ora [art. 109](#) comma 1 del TUIR, ndr), nell'esercizio in cui la sentenza medesima è venuta a **giuridica esistenza**". Non rileva, quindi, il fatto che la sentenza sia modificabile.

Tale orientamento è in linea, altresì, con quanto asserito dalla Cassazione, nella sentenza n. [26748/2014](#), che ha ritenuto corretta l'iscrizione in bilancio di un credito relativo a un risarcimento, anche in assenza di titolo giudiziale definitivo, laddove venga accertata in concreto la  **fondatezza della pretesa** risarcitoria sulla base di adeguati elementi probatori.

In altre parole, la certezza – requisito rilevante per le micro imprese agli effetti del comma 1 dell'[art. 109](#) del TUIR – non può essere considerata una prerogativa dei soli crediti incontestati come in presenza di un dato di fatto quale una sentenza passata in giudicato.

L'assunto è anche coerente con il paragrafo 30 del documento OIC [15](#), che precisa: "i crediti che si originano per ragioni differenti dallo scambio di beni e servizi (ad esempio per operazioni di finanziamento) sono iscrivibili in bilancio se sussiste «titolo» al credito, e cioè se essi rappresentano effettivamente un'**obbligazione di terzi** verso la società". Specularmente, per i

componenti negativi, si esprime il paragrafo 39 del documento OIC [19](#). In entrambi i casi, osserva l'Agenzia, non viene richiesta l'immodificabilità dell'obbligazione sorta.

Le conclusioni sin qui raggiunte non mutano per i soggetti OIC *adopter* diversi dalle micro imprese; infatti, per questi soggetti, pur non rilevando il requisito della certezza in senso giuridico (e della oggettiva determinabilità) di cui all'[art. 109](#) comma 1 del TUIR, assume comunque rilevanza la certezza da riscontrare in base ai criteri fissati dai principi contabili. Pertanto, è necessario individuare il periodo di imputazione fiscale in base alla **corretta imputazione di bilancio**.

Analoghe considerazioni, si legge nella consulenza giuridica dell'Agenzia, valgono per i componenti positivi di reddito originati dalla sottoscrizione di un lodo arbitrale. L'indennizzo stabilito con lodo arbitrale, per le micro imprese, indipendentemente dal trattamento contabile, rappresenta un provento fiscalmente rilevante ai fini del reddito di impresa relativo all'anno di imposta in cui il lodo è **sottoscritto** ed è suscettibile di essere rettificato nel caso in cui eventi giuridici successivi non confermassero l'entità dell'indennizzo riconosciuto nel lodo.

La precisazione è significativa in quanto nella risposta interpello n. [119/2018](#), ai fini della imputazione fiscale di un risarcimento fissato da un lodo arbitrale, il riferimento è al periodo in cui il lodo è definitivo, il che ha posto il dubbio se il significato dell'aggettivo "definitivo" fosse sinonimo di immodificabile (e, quindi, di sentenze passate in giudicato).

È ora più chiaro che, ai nostri fini, il significato giuridico di **definitività del lodo** ovvero di una sentenza non è sinonimo di immodificabilità, perché ben può accadere che la sentenza definitiva ed esecutiva formi oggetto di appello, il cui esito potrebbe essere difforme da quanto statuito in primo grado.

L'Agenzia delle Entrate, nella consulenza giuridica, considera altresì irrilevante la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. [23225/2016](#), in cui si afferma che un credito può essere considerato certo se il suo titolo non può essere contestato in sede giurisdizionale e la sua esistenza risulti assolutamente certa in virtù di una sentenza passata in giudicato. Secondo l'Agenzia, infatti, tale pronuncia della Suprema Corte è **inconferente** rispetto al sistema del TUIR, in quanto relativa al concetto di "certezza" così come declinato nell'ambito dell'istituto civilistico della compensazione legale.

# Superbonus del 110% trasferibile all'acquirente o all'erede

Se il coniuge superstite rinuncia all'eredità, mantenendo solamente il diritto di abitazione, non può fruire delle quote residue

/ Sandro CERATO

Anche la detrazione "maggiorata" del 110% si trasferisce all'acquirente in caso di vendita dell'immobile (salvo diverso accordo), ovvero all'erede che detiene materialmente l'immobile a seguito del **decesso** del titolare della detrazione.

Per i soggetti che stanno valutando l'accesso al superbonus del 110%, di cui all'[art. 119](#) del DL n. 34/2020, è opportuno tener conto, oltre che dei numerosi adempimenti richiesti dalle disposizioni di legge ed attuative, anche delle conseguenze che possono derivare dal trasferimento dell'immobile o dal decesso del soggetto che ne fruisce. Tra l'altro, la detrazione in questione, oltre ad essere maggiorata nella misura, è altresì più "veloce" da spendere in quanto l'arco temporale di fruizione è di "soli" cinque anni in luogo dei dieci anni normalmente richiesti per le altre detrazioni.

L'Agenzia delle Entrate nella circ. n. [24/2020](#) non fornisce alcun chiarimento "innovativo" rispetto a quanto già espresso nei precedenti documenti di prassi pubblicati negli anni passati, ragion per cui pare opportuno ricordare alcuni chiarimenti soprattutto in relazione alle questioni più delicate.

In caso di **cessione dell'immobile** il destino naturale della detrazione residua è di seguire il bene con conseguente passaggio all'acquirente, salvo diverso accordo tra le parti (che se non presente nel rogito può risultare da una scrittura privata autenticata o da un atto pubblico, come precisato nella circ. n. [7/2017](#)). Le stesse regole si rendono applicabili anche in ipotesi di donazione dell'immobile, così come precisato nella C.M. n. [57/1998](#) e nella circ. n. [19/2012](#)). A diverse conclusioni, invece, si perviene qualora oggetto del trasferimento sia il diritto di usufrutto, nel qual caso la detrazione rimane al nudo proprietario, nonché nell'ipotesi di cessione di una quota dell'immobile (a meno che, come previsto nella ris. n. [77/2009](#), l'acquirente a seguito del trasferimento della quota divenga proprietario esclusivo).

Più complessa ed articolata è l'ipotesi del **decesso del titolare** della detrazione, poiché in questo caso è previsto che la detrazione residua spetta all'erede che conserva la detenzione materiale e diretta del bene. Per detenzione materiale e diretta deve intendersi la possibilità di disporre dell'immobile senza necessità che lo stesso sia adibito ad abitazione principale. Sul punto, la circ. n. [7/2017](#) ha fornito i seguenti chiarimenti:

- se l'immobile è locato, la detrazione residua è persa in quanto l'erede non può disporre del bene a proprio piacimento;
- se vi sono più eredi che hanno a disposizione l'immobile (libero), la detrazione residua è ripartita tra gli stessi pro quota;
- in presenza di più eredi, ma uno solo dei quali abita l'immobile, la detrazione è attribuita per intero solo a quest'ultimo (in quanto gli altri eredi non ne hanno la disponibilità).

Va inoltre evidenziato che nel caso in cui il coniuge superstite rinunci all'eredità, mantenendo solamente il **diritto di abitazione**, non può fruire delle quote residue in quanto viene meno la condizione di erede. In tal caso, come chiarito nella circ. n. [24/2004](#), nemmeno gli altri eredi (figli ad esempio) potranno fruire della detrazione in quanto non dispongono materialmente del bene.

Infine, è opportuno tener conto anche di quanto sottolineato dall'Agenzia nella circ. n. [17/2015](#) in relazione alla condizione della "detenzione materiale e diretta del bene", che deve sussistere non solo al momento dell'accettazione dell'eredità, ma anche in tutti gli anni successivi fino ad **esaurimento** della detrazione. Pertanto, laddove l'erede "detentore" conceda in locazione o comodato l'immobile dovrà sospendere la fruizione della detrazione per tutto il periodo di durata della locazione o del comodato, potendola "riprendere" solamente al termine del contratto (qualora vi siano ancora periodi d'imposta residui).

# Rinuncia alla Tremonti ambientale prorogata al 31 dicembre 2020

Il DL Semplificazioni riapre il termine scaduto lo scorso 30 giugno

/ Pamela ALBERTI

Viene prorogato dal 30 giugno scorso al **31 dicembre 2020** il termine per l'invio della comunicazione e del pagamento delle somme per la definizione prevista dall'[art. 36](#) del DL 124/2019 in relazione alla rinuncia della [Tremonti ambientale](#). Il comma 8-ter dell'[art. 56](#) del DL 76/2020 (c.d. DL "Semplificazioni"), introdotto in sede di conversione nella L. [120/2020](#), dispone infatti che la scadenza per la presentazione della comunicazione di cui all'[art. 36](#), comma 5 del DL 124/2019 convertito è differita al 31 dicembre 2020.

La procedura, si ricorda, è diretta ai soggetti che intendono mantenere il diritto a beneficiare delle **tariffe incentivanti** di cui ai DM 6 agosto 2010, 5 maggio 2011 e 5 luglio 2012 versando una somma parametrata alla variazione in diminuzione [ex art. 6](#) commi 13-19 della L. 388/2000 effettuata in dichiarazione dei redditi (si veda ["Restituzione della Tremonti ambientale per fruire del III, IV e V Conto energia"](#) del 28 ottobre 2019).

La **definizione** prevista dall'[art. 36](#) comma 2 del DL 124/2019 si perfeziona con la presentazione della comunicazione e con il pagamento integrale degli importi dovuti. Entrambi dovevano essere effettuati entro lo scorso 30 giugno (si veda ["Restano i dubbi sulla rinuncia alla Tremonti ambientale in scadenza oggi"](#) del 30 giugno).

Il DL Semplificazioni, anche se mesi dopo la prima scadenza, ha ora **riaperto** tale termine, per cui comunicazione e pagamento possono essere ancora effettuati, entro il 31 dicembre 2020.

Quanto alle modalità, con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 114266/2020 è stato approvato il modello, con le istruzioni per la compilazione, relativo alla **comunicazione** per la definizione prevista dall'[art. 36](#) comma 2 del DL 124/2019 convertito, che consente di mantenere i benefici derivanti dalle tariffe incentivanti a fronte del divieto di cumulo con la Tremonti ambientale.

Il **modello** di comunicazione si compone del frontespizio e dei quadri A e B nei quali riportare: i dati necessari a identificare il soggetto che intende mantenere il diritto a beneficiare delle tariffe incentivanti riconosciute dal GSE alla produzione di energia elettrica; il conto energia interessato; la presenza di giudizi pendenti aventi a oggetto il recupero delle agevolazioni

non spettanti in virtù del divieto di cumulo e l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi; la determinazione dell'importo dovuto; eventuali note.

Tale comunicazione deve essere inviata, entro il nuovo termine del 31 dicembre 2020, all'indirizzo **PEC** dell'Ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate in base al domicilio fiscale del contribuente; non sono ammesse modalità di presentazione diverse. La comunicazione deve essere sottoscritta con firma digitale o se sottoscritta con firma autografa deve essere accompagnata da copia di un documento di identità.

La somma da **versare** entro il suddetto termine è determinata applicando alla variazione in diminuzione effettuata in dichiarazione relativa alla detassazione per investimenti ambientali l'aliquota d'imposta *pro tempore* vigente in relazione alle diverse categorie di contribuenti. Il senso di tale norma è quindi quello di restituire il beneficio fiscale a suo tempo fruito.

## Versamento tramite F24 ELIDE con codice tributo "8200"

Per il pagamento dell'importo dovuto, occorre utilizzare il modello di versamento **F24 ELIDE**, indicando il codice tributo "8200" (istituito con ris. Agenzia delle Entrate n. 16/2020); è esclusa la compensazione [ex art. 17](#) del DLgs. 241/97.

Sotto il profilo giudiziario, si ricorda che il **TAR Lazio** (ordinanze 5 giugno 2020 n. [5981](#) e 8 giugno 2020 n. 6085) aveva sospeso il giudizio in merito all'impugnazione del provvedimento n. [114266/2020](#) in attesa della pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione su un regolamento preventivo di giurisdizione vertente sulla medesima questione, e al contempo, considerando che "la non manifesta infondatezza dell'eccezione di giurisdizione preclude al Collegio l'esame della domanda cautelare" (si veda ["Versamento per la restituzione della Tremonti ambientale in scadenza"](#) del 23 giugno 2020).

Il **Consiglio di Stato**, con ordinanza 20 luglio 2020 n. 4349, ha tuttavia ordinato al TAR Lazio di pronunciarsi sull'istanza cautelare relativa alla questione di legittimità del divieto di cumulo e delle modalità di restituzione.

# Legittimo tassare il reddito non percepito dall'accomandante

La Corte Costituzionale ribadisce che nella tassazione per trasparenza rileva solo il reddito prodotto

/ Caterina MONTELEONE

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 201 del 17 settembre scorso ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale posta in relazione all'art. 5 comma 1 del TUIR laddove prevede che alle società di persone, ed ai soggetti equiparati, si applichi il regime della **trasparenza fiscale**, per effetto del quale i redditi dalle medesime prodotti sono imputati a ciascun socio proporzionalmente alla corrispondente quota di partecipazione agli utili, "indipendentemente dalla percezione".

La questione in esame è stata sollevata nel corso di due giudizi instaurati da un **socio accomandante** che aveva ricevuto due avvisi di accertamento per le maggiori imposte accertate sul reddito di partecipazione alla società. Nelle annualità oggetto dell'accertamento la società era attiva, ma non aveva presentato alcuna dichiarazione reddituale (essendo così stata sottoposta ad accertamento induttivo extra-contabile). Nel corso del giudizio era emerso che il socio accomandante aveva a suo tempo chiesto informazioni circa l'andamento della gestione della società, senza ottenere informazioni utili. Inoltre, risultava provato che egli non avesse percepito alcun reddito derivante dalla partecipazione societaria.

La questione di incostituzionalità della norma non riguarda la regola della tassazione per trasparenza prevista per le società di persone ed i soggetti equiparati, ma il fatto che un socio venga tassato per trasparenza anche nei casi, come quello in esame, in cui abbia fatto tutto il possibile per ottenere informazioni sull'andamento della gestione della società senza ottenere alcun risultato. I giudici rimettenti hanno ritenuto incostituzionale la tassazione in capo ad un socio che pur avendo chiesto **informazioni** per poter pagare le imposte sul reddito non le abbia ricevute dal socio accomandatario. In altri termini, la condotta del socio accomandatario avrebbe determinato il venir meno del presupposto impositivo in capo al socio accomandante e si tradurrebbe nella mancanza di un "possesso di reddito" essendo, quindi, inconciliabile con la tassazione ai fini IRPEF.

Considerata la situazione emersa durante il contenzioso, secondo i giudici tassare per trasparenza il socio accomandante avrebbe comportato la violazione dell'art. 3 della Cost. determinando una **irragionevole disparità** di trattamento, dell'art. 24 Cost. per violazione del diritto alla difesa, in quanto il socio sarebbe stato tassato avendo dimostrato di non avere percepito

alcun reddito, pur avendo chiesto informazioni in merito. Inoltre, ritenevano violato l'art. 53 della Cost. che tutela la capacità contributiva e l'art. 113 Cost. che tutela il diritto alla difesa dagli atti della pubblica amministrazione.

I giudici della Corte Costituzionale partendo dalla peculiarità della tassazione per trasparenza, che si basa su una scelta del legislatore di tassare i redditi prodotti dalle società di persone in capo ai soci, mettono in evidenza che i soci sono assoggettati a tassazione IRPEF "in relazione a un incremento patrimoniale realizzato per effetto dell'attività sociale, rispetto alla quale hanno un onere e un potere di controllo". L'incremento **patrimoniale** rappresenta, quindi, il presupposto impositivo, che si deve ritenere noto al socio (a prescindere dal fatto che sia anche amministratore), in considerazione del potere di controllo che gli è riconosciuto e fermo restando che non viene meno la responsabilità, di natura civile, degli amministratori.

Nelle società di persone, quindi, ai fini delle tassazioni in capo al socio la nozione di "possesso" di reddito, quale presupposto dell'IRPEF ai sensi dell'art. 1 del TUIR, è rappresentato dall'incremento patrimoniale realizzato a seguito dello svolgimento dell'attività.

## Presupposto di imposta è la mera produzione del reddito

È, quindi, considerata **irrilevante** l'effettiva percezione dei redditi ai fini della tassazione per trasparenza e tale irrilevanza esclude, altresì, la disparità di trattamento, che, considerato il presupposto impositivo, si sarebbe verificata solo in caso di tassazione in mancanza di un reddito.

Analogamente infondata è la violazione del diritto alla difesa ai sensi dell'art. 24 Cost., in quanto per effetto della tassazione per trasparenza viene introdotta una presunzione che riguarda la "produzione" di reddito, non anche la **distribuzione** del medesimo. Conseguentemente, secondo la Corte Costituzionale nel caso in esame non vi è alcuna lesione del diritto alla difesa derivante da una affermata limitazione probatoria, in quanto la decisione è la conseguenza della "tipizzazione legale" introdotta dal legislatore laddove ha descritto lo schema di tassazione delle società di persone attribuendo rilevanza "presuntiva" all'incremento patrimoniale che deriva dall'attività sociale, anziché alla distribuzione degli utili.



# Servono misure per migliorare la cassa delle aziende, non maquillage contabili

Qualsiasi soluzione dovrebbe essere ancorata a criteri di trasparenza, comparabilità, oggettività ed effettiva valutazione della continuità aziendale

/ Francesco RENNE e Erik GIARRATANA

Recentemente sono emerse all'attenzione del dibattito pubblico alcune proposte a supporto dei **bilanci aziendali** che saranno in parte compromessi dagli effetti della crisi economica conseguente alla pandemia scoppiata nei primi mesi dell'anno. Le ipotesi formulate, a parere di chi scrive, non colgono appieno le reali necessità delle imprese e, di conseguenza, del trattamento in bilancio degli effetti della crisi che stiamo attraversando.

Né la **capitalizzazione** dei costi di struttura, altrimenti ordinariamente sostenuti e oggi non compensati dal calo di fatturato e redditività causato dal blocco delle attività economiche, né l'eliminazione contabile degli **ammortamenti** in bilancio appaiono sufficienti alla bisogna, oltre a non essere esenti da taluni aspetti critici presentandosi similmente a soluzioni di mero *window dressing* contabili.

Non convincono appieno nemmeno le formule di **rivalutazione** contabile degli **asset di bilancio** proposte con il decreto "Agosto".

Nessuna di queste tre ipotesi di lavoro risolve granché a livello **sostanziale**: non migliorano la cassa delle aziende, non migliorano l'EBITDA, non riducono il rischio effettivo di default, piuttosto alimentano il ricorso a valutazioni quantitative soggettive, interrompendo la comparabilità dei bilanci e le serie storiche di raffronto, che non esimerà gli analisti di credito dal tener conto di queste alterazioni dei principi contabili. Senza peraltro intervenire in alcun modo sulle technicalità dei giudizi di continuità aziendale che amministratori, sindaci e revisori sono chiamati a dare in sede di bilancio.

Cosa serve davvero? Qualsiasi soluzione che venisse adottata, a nostro modo di vedere, dovrebbe essere ancorata a criteri di trasparenza, comparabilità, oggettività ed **effettiva valutazione** della **continuità aziendale**, che coinvolge un giudizio sulla capacità di cassa (cioè sostenibilità finanziaria nel tempo), a sua volta richiamata anche dalle norme sulla crisi d'impresa, ove vengono introdotti (sospensioni temporanee a parte) appositi indicatori obbligatori di "allerta".

## Ipotesi di "sospensione" delle perdite da COVID e di matusalem financing

Riteniamo che un'ipotesi alternativa, che risponda a tutti i requisiti accennati e che possa essere ritenuta in linea con gli indirizzi europei, consista nel duplice intervento della "**sospensione**", da un lato, delle "**perdite**

**da COVID**" e del ricorso, dall'altro, a una forma di **matusalem financing** di pari importo, controgarantito dallo Stato, alla stregua di quanto già previsto con i meccanismi del decreto liquidità.

Più in particolare, sotto il primo profilo si introdurrebbe una "deroga" al principio di "garanzia" del capitale sociale, già in parte prevista con la **disattivazione temporanea** degli obblighi di ricapitalizzazione e/o scioglimento per riduzione del capitale per perdite, mediante un'allocatione in bilancio della "perdita sospesa" (pari alla parte del risultato dell'esercizio derivante dal lockdown e dalla difficile ripresa economica) come posta "a segno negativo" ben individuata del patrimonio netto, mantenibile nel tempo alla doppia condizione di un divieto di distribuzione di utili e riserve fino al suo completo riassorbimento e di un positivo giudizio sulla continuità aziendale prospettica a regime.

Sotto il secondo profilo, la continuità stessa verrebbe "sostenuta" attraverso la liquidità ottenibile dall'accensione di un **finanziamento** di lunga durata **controgarantito** dallo Stato. Gli effetti positivi sarebbero tre. La lunga durata del rimborso riduce infatti lo sforzo finanziario a carico dell'azienda, diminuendo il rischio finanziario di inadempienza (si pensi agli effetti sul DSCR) e quindi consentendo una più serena valutazione del *going concern*. Il minor rischio di stress finanziario (cioè default) dato dall'iniezione di liquidità per la copertura dei fabbisogni attuali e dalla bassa incidenza delle rate di rientro, che verranno coperte dai flussi di cassa futuri, comporta un minor rischio di escussione delle garanzie a carico del bilancio dello Stato.

Questi "finanziamenti speciali", che prendono il nome di *matusalem financing*, possono essere allocati successivamente in un **veicolo pubblico-privato** di **cartolarizzazione**, comportando il duplice effetto di poter coinvolgere il sistema privato (si pensi a investitori di lungo periodo, come assicurazioni e casse pensioni, ad esempio) nella raccolta dei fondi necessari (trattandosi di emissioni di basket di titoli a lunga scadenza con garanzia su crediti controgarantiti dallo Stato) e di avere un unico interlocutore pubblico (MISE, ad esempio) per le eventuali future vicende di vita del credito (rinegoziazioni, stralci, remissibilità residuale), sottraendo alle banche inizialmente erogatrici la valutazione di fattibilità, che altrimenti sarebbero incentivate – per effetto delle garanzie stesse – a trattative maggiormente rigide per far scattare la possibilità di escutere la garanzia statale.

Trasparenza, comparabilità, oggettività e valutazione della continuità aziendale sarebbero dunque garantite con, al contempo, l'ottenimento di un'effettiva risposta ai reali bisogni delle imprese in difficoltà e, nondimeno, con maggiori **effetti sistemici**.

Che tale approccio comporterebbe poi una successiva riflessione – sul mantenimento, a regime, del vincolo

di garanzia del capitale ovvero sul suo abbandono, sostituendolo con una più efficace, se ben fatta a livello diffuso, **valutazione annuale** del *going concern* nonché, nel caso venisse abbandonato, su una conseguente necessaria revisione degli (inattuati, ancora) indicatori di "allerta" – è altro tema non meno importante sul quale aprire un dibattito fra gli operatori del settore.

# Modificabile il piano di concordato omologato per COVID-19

La Cassazione fornisce un'interpretazione in chiave civilistica dell'esecuzione del concordato

/ Marco PEZZETTA

La relazione tematica della Cassazione n. 56 dell'8 luglio 2020, avente a oggetto "Novità normative sostanziali di diritto «emergenziale» anti Covid-19 in ambito contrattuale e concorsuale", svolge interessanti considerazioni circa la possibilità di **modifica dei piani di concordato** la cui esecuzione sconta gli effetti della pandemia.

Il punto di partenza è rappresentato dalla constatazione che non esiste una previsione normativa che espressamente preveda la modifica del piano di concordato. Ciò espone debitori e creditori – oggi – al rischio di vanificare tutti gli sforzi compiuti, giacché se da un lato i business plan sottesi ai piani non sono più realizzabili, dall'altro la loro rivisitazione post COVID potrebbe comunque portare a una soddisfazione migliore di quella della liquidazione fallimentare.

È proprio la **"migliore soddisfazione"** che si erge come elemento di orientamento generale del concordato, anche nella fase di **esecuzione**, tant'è che essa rappresenta il criterio in funzione del quale i creditori decidono se avanzare richiesta di risoluzione quando il piano non viene rispettato; in effetti, qualsiasi sua variazione che si renda necessaria (quasi inevitabilmente, dato che è praticamente impossibile che i piani e i programmi di continuità sottoposti al voto dei creditori trovino perfetta esecuzione, anche indipendentemente da COVID), sarà sindacata dai creditori avendo come termine di paragone la soddisfazione che, in alternativa, potranno ritrarre dalla liquidazione fallimentare.

La Cassazione ritiene, quindi, che il piano di concordato possa legittimamente essere modificato, purché, mantenga ferme la quantità (in termini di **percentuale** di pagamento) e la qualità (profilo di **rischio** e *core business* del debitore) di quello originariamente approvato dai creditori e omologato dal tribunale.

Questa posizione si fonda sulla considerazione che la disciplina dell'esecuzione del concordato (fatte salve le uniche disposizioni espresse esistenti relative a risoluzione e annullamento), va trovata in quella **generale** del contratto e delle obbligazioni, nel presupposto che il concordato preventivo rappresenta un percorso giurisdizionale fonte di obbligazioni ai sensi dell'**art. 1173** c.c.: "Le obbligazioni derivano ... da ogni altro atto o fatto idoneo a produrle in conformità all'ordinamento giuridico".

In sostanza, nella fase esecutiva, l'attenzione va spostata, prima, dal contratto alle obbligazioni che derivano e, poi, dal puntuale rispetto dei singoli adempimenti alla complessiva attività tesa a dare attuazione agli

obblighi contrattualmente assunti, al fine di conseguire il **"risultato contrattuale"**. Nell'esecuzione del concordato ciò significa valorizzare più i suoi **due** obiettivi fondamentali (il pagamento dei debiti – nella percentuale promessa – e il superamento della crisi) e non tanto i mezzi con cui detti obiettivi vengono raggiunti.

Il piano di concordato diventa così una sorta di **accordo** quadro (o di contratto a esecuzione periodica o differita) in seno al quale i singoli atti strumentali al raggiungimento degli obiettivi possono essere modificati in itinere, purché nel rispetto delle condizioni di quantità e qualità di cui sopra.

In tale prospettiva, la **modifica** del piano trova una ancor più solida legittimazione, quando origini da eventi **sopravvenuti** e imprevedibili, nella disciplina generale delle obbligazioni e, in particolare, nelle previsioni di cui agli **artt. 1256** (impossibilità definitiva e impossibilità temporanea) e **1467** (causa di forza maggiore) c.c. Particolarmente rappresentativo, a tali fini, quest'ultimo articolo, ove dispone che "Nei contratti a esecuzione continuata o periodica, ovvero a esecuzione differita, se la prestazione di una delle parti è divenuta eccessivamente onerosa per il verificarsi di avvenimenti straordinari e imprevedibili la parte che deve tale prestazione può domandare risoluzione del contratto ... La parte contro la quale è domandata la risoluzione può evitarla offrendo di modificare equamente le condizioni del contratto".

Il debitore, quindi, vittima dell'inimmaginabile pandemia, può legittimamente modificare il piano, a percentuali invariate, ipotizzando, tipicamente, un allungamento dei tempi di sua esecuzione, soluzione questa che può valere anche come rimedio preventivo volto a evitare le possibili domande di risoluzione del concordato.

Sotto il profilo procedurale, se il **nuovo piano** non comporta una violazione dell'originario accordo quadro, dato che sono rispettate le condizioni di cui sopra, non sarà necessario neppure sottoporre *ex novo* il concordato all'iter processuale. A tal fine, secondo la Cassazione, occorrerà però anche il rispetto di due ulteriori condizioni:

- che il "modello" rimanga lo stesso in quanto altrimenti un piano in continuità potrebbe lasciare spazio surrettiziamente a un concordato liquidatorio e
- che la **garanzia** generica dell'**art. 2740** c.c. per i creditori successivi alla data di riferimento del passivo concordatario non venga ulteriormente ridotta dai contenuti del nuovo piano.



# Il giudice può ordinare l'esibizione del verbale di constatazione

Se le parti hanno allegato principi di prova non si sovvertono gli oneri probatori

/ Alfio CISSELLO

È principio consolidato quello in ragione del quale il giudice non può ordinare alle parti l'esibizione di documenti, nella misura in cui ciò sopperisca alle loro **caratteristiche probatorie**.

Il processo tributario è tendenzialmente dispositivo, temperato però dal metodo inquisitorio quando i poteri del giudice sono strumentali a ristabilire l'equilibrio processuale tra le parti.

Rammentiamo che, da un lato, il contribuente non dispone, a differenza degli uffici, di mezzi coercitivi per ottenere documenti da altri privati, dall'altro, al giudice l'**art. 7** del DLgs. 546/92 attribuisce praticamente tutti i poteri di cui dispongono gli **uffici finanziari**.

Da sempre il problema si è posto per il processo verbale di constatazione.

Prima della sua abrogazione, avvenuta con il DL 203/2005, l'**art. 7** comma 3 del DLgs. 546/92 prevedeva: "È sempre data alle Commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il **deposito di documenti** ritenuti necessari per la decisione della controversia".

Ora, conformemente con l'orientamento della Consulta (sentenza 19 marzo 2007 n. 109), si ritiene, nei limiti anzidetti, che l'ordine possa essere rivolto alle parti previa richiesta motivata dell'altra parte ai sensi dell'**art. 210** del codice di procedura civile.

Comunque, nel caso del verbale di constatazione il problema è a monte. Questo, ai sensi degli **artt. 42** del DPR 600/73, 56 del DPR **633/72** e 7 della L. **212/2000**, deve essere allegato all'avviso di accertamento **pena la sua nullità**, salvo sia già in possesso del contribuente, cosa che di norma avviene in quanto viene allo stesso consegnato al termine della verifica.

Ad ogni modo, se il contribuente non avesse contezza del verbale il giudice dovrebbe annullare l'accertamento basato sullo stesso, e il problema dell'utilizzo dei suoi **poteri istruttori** nemmeno emergerebbe.

La Cassazione, con la sentenza 31 luglio 2020 n. **16476**,

ha enunciato un principio sotto certi aspetti **innovativo** ribadendo nel contempo i principi esposti.

Viene affermato che "per quanto, quindi, nel caso concreto affrontato da quest'ultima sentenza questa Corte abbia rilevato come carenza probatoria dell'ufficio la mancata produzione del processo verbale, resta il fatto che questo non può essere affermato come principio assoluto, come ha invece ragionato la CTR nella sentenza impugnata, ma la situazione deve essere distinta in relazione ad ogni caso, perché qualora nel giudizio siano già presenti **indizi sugli stessi fatti** che una parte intende provare, allora l'ordine di integrazione probatoria da parte del giudice di merito è possibile, a maggior ragione se il processo verbale sia già conosciuto dal contribuente, perché in tal caso l'ordine del giudice non introduce nel processo alcun elemento nuovo".

Sembra quindi che, se per scelta difensiva, il contribuente o la parte resistente abbiano ritenuto (del tutto legittimamente) di non depositare il verbale di constatazione, a ciò **possa ovviare il giudice**.

Tale principio si presta ad alcune critiche.

## Rimane la necessità di allegare il PVC all'accertamento

Il carattere dispositivo del processo tributario indurrebbe ad affermare il contrario, visto che si tratta di documenti in possesso delle parti (in caso contrario, come detto l'atto dovrebbe essere **automaticamente nullo**, salvo contenga al suo interno il contenuto essenziale del verbale).

La decisione dovrebbe basarsi sulle prove fornite dalle parti, e dal verbale possono eccome scaturire elementi nuovi, non richiamati nell'accertamento ma dirimenti. Elementi che, per strategia difensiva, l'una o l'altra parte possono avere **interesse a che non emergano**.

# Soluzione parziale per i disallineamenti da FTA IFRS 16

Una possibilità per attenuare la gestione del doppio binario potrebbe essere offerta dall'art. 110, comma 8 del DL 104/2020

/ Valeria RUSSO

Il DL "Agosto" – affiancando l'analoga previsione del DL liquidità – ha riaperto i termini per il **riallineamento oneroso** delle eventuali divergenze tra i valori contabili e fiscali presenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 anche per i soggetti IAS/IFRS *adopter*, prevedendo l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRES e IRAP e di eventuali addizionali nella misura del **3%**.

Anche in considerazione della misura ridotta dell'imposta sostitutiva prevista, può essere opportuno verificare se tale riallineamento possa essere utilizzato per **attenuare** l'eventuale disallineamento derivante dalla FTA dell'IFRS 16 nel caso in cui non si sia optato per il riallineamento previsto in caso di prima applicazione di nuovi standard contabili.

L'[art. 110](#), comma 8 del DL 104/2020 ripropone, accanto alla tradizionale legge di rivalutazione contabile e fiscale dei beni d'impresa e delle partecipazioni di controllo e collegamento rivolta a chi redige il bilancio in base al codice civile, il regime di riallineamento dei valori contabili e fiscali per i soggetti che redigono il bilancio in base agli **standard contabili internazionali**.

Ciò che caratterizza l'odierna possibilità di riallineamento è la **misura ridotta** dell'aliquota dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del 3% sia per i beni ammortizzabili che per i beni non ammortizzabili e il quasi immediato riconoscimento del maggior valore affrancato (a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui si opta per il riallineamento).

In questo scenario normativo, va valutato se tale opzione possa essere esercitata per riallineare le divergenze tra valori civili e fiscali emerse in sede di **FTA dell'IFRS 16**.

Infatti, la FTA dell'IFRS 16, superando la tradizionale distinzione tra leasing finanziario e leasing operativo, ha determinato l'emersione nello Stato patrimoniale di nuove attività (*right of use*) a fronte di nuove passività. Ciò ha determinato **criticità** sotto il profilo fiscale soprattutto con riguardo ai c.d. leasing non traslativi in corso alla data del 1° gennaio 2019. Per tali operazioni – che scontano una diversa qualificazione fiscale nel passaggio dalle regole contabili previste dallo IAS 17 rispetto alle disposizioni dell'IFRS 16 – trova, infatti, applicazione il principio di **neutralità** previsto dall'[art. 15](#) del DL 185/2008 e, quindi, vanno gestite con un doppio binario civilistico-fiscale.

In sostanza, vanno operate in sede di dichiarazione le

**variazioni in aumento** per sterilizzare l'imputazione a Conto economico dell'ammortamento del *right of use* e degli interessi passivi e va operata una variazione in **diminuzione** per l'importo dei canoni di locazione (in base alle regole del precedente IAS 17). Per evitare la gestione del descritto doppio binario era possibile optare per il riallineamento globale o per singole fattispecie previsto dal citato art. 15 del DL 185/2008; l'opzione andava esercitata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta precedente a quello di prima applicazione dell'IFRS 16 e, quindi, nella dichiarazione relativa al periodo di imposta 2018.

Per chi **non ha optato** per tale regime di riallineamento, una possibilità per attenuare la gestione del doppio binario potrebbe essere offerta dalla norma in commento, anche se occorre fare qualche precisazione.

In primo luogo, va verificato se il *right of use* possa rientrare nell'ambito di applicazione della disciplina. La risposta dovrebbe essere positiva, considerato che sono riallineabili i maggiori valori iscritti in bilancio non solo con riguardo ai beni materiali, ma anche immateriali.

Sul punto, va ricordato che l'[art. 1](#), comma 2 del DM 5 agosto 2019 qualifica il *right of use* relativo ai leasing non traslativi quale bene immateriale, ammortizzabile ex [art. 103](#), comma 2 del TUIR. Su queste basi, dovrebbe essere **possibile optare** per il riallineamento del valore di iscrizione nell'attivo dello Stato patrimoniale del *right of use* al 31 dicembre 2019 (al netto della quota di ammortamento imputata a Conto economico nel 2019), versando l'imposta sostitutiva del **3%**. E ciò consentirebbe la deduzione degli ammortamenti imputati a Conto economico negli esercizi successivi.

Va, in ogni caso, considerato che l'opzione per il riallineamento obbliga a "vincolare" in regime di sospensione d'imposta un'apposita riserva per un ammontare corrispondente ai valori riallineati. È possibile affrancare tale riserva versando un'imposta sostitutiva dell'IRES, dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del **10%**.

Da ultimo, corre l'obbligo di precisare che l'opzione per il riallineamento in esame non fa venir meno la necessità di gestire il doppio binario, ma ne **attenua gli effetti**. Infatti, anche in caso di opzione sarà necessario continuare, per gli interessi passivi imputati a Conto economico, a operare una variazione in aumento in dichiarazione e, per i canoni di locazione, a operare una variazione in diminuzione.

## Certificazione solo per enti bilaterali “leader”

Il concetto di sindacato comparativamente più rappresentativo presuppone una selezione comparativa basata sull'effettiva capacità di rappresentanza

/ Mario PAGANO

Il provvedimento di certificazione del contratto di appalto non produce gli effetti tipici, previsti dall'[art. 79](#) comma 1 del DLgs 276/2003, qualora “l'ente bilaterale”, di cui all'[art. 2](#), comma 1 lett. h) del medesimo DLgs., presso cui la stessa è avvenuta, non sia costituito da associazioni dei datori di lavoro e dei prestatori di lavoro per ciascuna parte “comparativamente **più rappresentative**”. Questo è il principio con il quale il Tribunale di Trento, con la sentenza n. [128/2020](#), ha rigettato il ricorso presentato avverso un accertamento dell'Ispettorato del lavoro (INL).

Più in particolare l'organo ispettivo aveva proceduto, pur in presenza del citato provvedimento di certificazione, a comminare le sanzioni previste per l'illiceità dell'appalto, ritenendo il provvedimento del tutto **irrillevante** ai fini della procedura ispettiva, ciò in coerenza con gli orientamenti più volte espressi sul punto (si vedano la circolare INL n. [4/2018](#) e la nota INL n. [3861/2019](#)).

Secondo l'[art. 75](#) del DLgs. 276/2003, al fine di ridurre il contenzioso in materia di lavoro, le parti possono ottenere la **certificazione** dei contratti in cui sia dedotta, direttamente o indirettamente, una prestazione di lavoro. Ai sensi del successivo art. 79, gli effetti dell'accertamento dell'organo preposto alla certificazione del contratto di lavoro permangono, anche verso i terzi, fino al momento in cui sia stato accolto, con sentenza di merito, uno dei ricorsi giurisdizionali.

In altre parole, viene impedito di mettere in discussione il contenuto della certificazione, se non in conseguenza di apposito **ricorso** giudiziale. Infatti, l'[art. 80](#) comma 1 del DLgs. 276/2003 stabilisce che, nei confronti dell'atto di certificazione, le parti e i terzi nella cui sfera giuridica l'atto stesso è destinato a produrre effetti possono proporre ricorso, presso l'autorità giudiziaria, per erronea qualificazione del contratto oppure difformità tra il programma negoziale certificato e la sua successiva attuazione ovvero per vizi del consenso.

Come ricordato dal Tribunale, che richiama la citata circolare n. 4/2018, possono essere legittimate a certificare **unicamente** le commissioni istituite presso gli enti bilaterali, i quali, secondo quanto previsto dall'[art. 2](#), lett. h) del DLgs. 276/2003 possono definirsi tali, ai fini dello svolgimento delle attività demandate dallo stesso decreto legislativo, ivi compresa “la certificazione dei contratti di lavoro e di regolarità o congruità

contributiva” – solo se costituiti “a iniziativa di una o più associazioni dei datori e dei prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative”.

Sul punto l'Ispettorato conclude affermando che, qualora tale requisito sia **carente** – e quindi l'ente sia costituito da organizzazioni datoriali o sindacali non aventi, per ciascuna parte, il requisito della maggiore rappresentatività in termini comparativi – l'organismo non può ritenersi un ente bilaterale abilitato a svolgere l'attività di certificazione.

Tale logica conseguenza viene fatta propria dallo stesso Tribunale il quale, dopo aver evidenziato l'effetto giuridico tipico della certificazione, previsto dall'[art. 79](#), sottolinea come uno dei **presupposti** costitutivi di tale efficacia sia rappresentato dalla circostanza che l'ente bilaterale, presso il quale è stata istituita la commissione che ha effettuato la certificazione di conformità del contratto di appalto, sia stato effettivamente costituito a iniziativa di una o più associazione dei datori e dei prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative.

Sotto un **profilo** più strettamente **probatorio** la sentenza traccia una serie di passaggi logici di grande interesse. Infatti, una volta che l'ente ispettivo ha contestato, fornendo sul punto peraltro diffusa documentazione a supporto, che l'ente bilaterale è stato effettivamente costituito a iniziativa di una o più associazione dei datori e dei prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative, era onere (non assolto) della società opponente offrire la prova dell'esistenza della circostanza contestata, vale a dire che le associazioni dei datori e dei lavoratori, che hanno costituito l'ente bilaterale, fossero le organizzazioni sindacali dei datori e dei prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative.

Sul punto, inoltre, la sentenza fornisce un ulteriore spunto di riflessione in tema di rappresentatività. Secondo il Tribunale, infatti, il concetto di sindacato “comparativamente più rappresentativo” presuppone, diversamente dal concetto di “maggiore rappresentatività”, una **selezione** delle associazioni sindacali sulla base di una valutazione comparativa della effettiva capacità di rappresentanza di ciascuna di esse: “quindi è possibile che tra le organizzazioni sindacali soggette a selezione più siano quelle maggiormente rappresentative; tuttavia solo una è quella comparativamente più rappresentativa di tutte le altre”.

# Sanzionabile la mancata emissione del DAS anche se l'accisa è stata assolta

La violazione non può essere ritenuta meramente formale

/ Valeria BALDI

Con sentenza del 4 agosto 2020 n. [16624](#), la Cassazione si è pronunciata in ordine alla legittimità di un provvedimento sanzionatorio emesso dall'Agenzia delle Dogane per spedizioni di merci ad accisa assolta avvenute **senza l'emissione** del prescritto documento di accompagnamento semplificato (DAS) di cui al regolamento (Cee) [3649/92](#).

Al riguardo, il ricorrente, da un lato, ha affermato di aver assolto l'onere documentale imposto dalla normativa, essendo in possesso di un documento commerciale (nel caso di specie, il **CMR**) avente il medesimo contenuto del DAS, dall'altro, ha sostenuto la valenza meramente formale della violazione contestata.

I giudici di legittimità – premesso che la circolazione degli oli minerali, dell'alcole e delle bevande alcoliche ad accisa assolta può avvenire sotto la scorta di un documento amministrativo di accompagnamento, conforme al modello di cui al regolamento (Cee) [3649/92](#) o di un diverso documento commerciale, purché contenente le medesime **informazioni** previste per il documento amministrativo ([art. 9](#) del DM 210/96) – hanno ritenuto inammissibile la doglianza sollevata dal ricorrente in ordine al possesso di idonea documentazione (il CMR), non essendo quest'ultima mai stata allegata in giudizio né riprodotta nel suo contenuto.

La Suprema Corte ha, inoltre, respinto l'assunto secondo cui l'inosservanza dell'obbligo di emissione del DAS, trattandosi di prodotti ad accisa **già assolta**, avrebbe una valenza meramente formale, con conseguente inapplicabilità della sanzione, ai sensi dell'[art. 10](#) della L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) e dell'[art. 6](#) comma 5-bis del DLgs. 472/97.

E in verità, è la stessa normativa europea – recepita a livello nazionale dal DM [210/96](#) – a prescrivere che la **circolazione nazionale** e comunitaria dei prodotti assoggettati ad accisa (prodotti ad accisa assolta) venga eseguita sotto la scorta del DAS.

La mancata emissione di un documento di accompagnamento, inoltre, è espressamente sanzionata dall'[art. 49](#) del DLgs. 504/95, il quale prevede che si presumono di **illecita provenienza** i prodotti sottoposti ad accisa, anche se destinati a usi esenti o agevolati, trasportati senza la specifica documentazione prevista in relazione a detta imposta, o con documento falso, alterato o che non consenta di individuare i soggetti responsabili dell'operazione di trasporto, la merce o la quantità effettivamente trasportata.

## La violazione è illecito "di pericolo"

Anche nel caso in cui tale presunzione sia superata dal contribuente, fornendo prova della legittima provenienza e dell'intervenuto assolvimento dell'accisa, la mancata emissione del documento di accompagnamento resta, comunque, un comportamento sanzionabile, secondo quanto espressamente previsto dal citato [art. 49](#) comma 2 del DLgs. 504/95.

Alla luce della normativa di riferimento, pertanto, affermare il rilievo **meramente formale** della mancata emissione del DAS equivarrebbe a ritenere la citata norma sanzionatoria, nella sostanza, mai applicabile.

Tale *interpretatio abrogans* è stata respinta dai giudici di legittimità, anche alla luce della natura di illecito "di pericolo" della violazione in commento.