

#20.2016



approfondimento  
in materia di  
fiscalità e diritto tributario

# tributo

- › Equità, progressività e legalità: vi sta tutto
- › L'aggio di Equitalia è incostituzionale?
- › Trasparenza fiscale internazionale: la relazione OCSE
- › I crediti Ricerca e Sviluppo
- › Investimenti in *start-up* innovative: agevolazioni fiscali per il 2016
- › Sequestro preventivo di beni formalmente intestati a terzi: a ciascuno il proprio onere probatorio
- › Produzioni documentali nuove consentite in grado di appello: la norma è incostituzionale?
- › Vademecum: il processo tributario telematico



#20.2016

## Approfondimento online - Anno 2

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -  
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:

Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542

E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,  
per leggere l'approfondimento e le news  
gratuitamente per sempre!

Collegati su [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o compila qui di seguito:

Il sottoscritto .....  
professione ..... Via .....  
Città ..... C.A.P. ....  
Tel. .... E-Mail .....

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data ..... Firma .....

### Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

*I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.*

*Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.*

*Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ilTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.*

*In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.*

data ..... Firma .....

# Solida, conveniente, Mediolanum.

**CONTO A  
CANONE  
ZERO**

**PRINCIPALI  
OPERAZIONI  
GRATUITE**

**PRELIEVO  
DA TUTTI GLI  
SPORTELLI  
AUTOMATICI  
GRATIS**

**MASSIMO DORIS**  
Amministratore Delegato  
Banca Mediolanum

CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Scopri di più su [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it)

**mediolanum** BANCA  
costruita intorno a te

**Messaggio pubblicitario.** Conto Corrente Mediolanum Freedom One, canone zero se accrediti lo stipendio o la pensione. Per i pagamenti in modalità contactless, anche su circuito PagoBANCOMAT®, non occorre digitare il PIN per importi fino a 25 euro. Pagamenti effettuabili solo presso esercenti convenzionati e con POS abilitati anche con il circuito Maestro. Per le condizioni economiche e contrattuali leggi i Fogli Informativi e le Norme Contrattuali disponibili nella sezione Trasparenza del sito [bancamediolanum.it](https://www.bancamediolanum.it) e presso i Family Banker®



Equità, progressività e legalità: vi sta tutto

*di Alessandro Giovannini*

....02

## Approfondimento

L'aggio di Equitalia è incostituzionale?

*di Maurizio Villani*

....04

Trasparenza fiscale internazionale: la relazione OCSE

*di Paolo Soro*

....09

I crediti Ricerca e Sviluppo

*di Patrik Angelone*

....16

Investimenti in start-up innovative: agevolazioni fiscali per il 2016

*di Maria Elena Iafolla*

....20

## Giurisprudenza - Commento



### Corte di Cassazione

- Sequestro preventivo di beni formalmente intestati a terzi: a ciascuno il proprio onere probatorio* . . . .24  
(Corte di Cassazione, III Sezione, Sentenza n. 24816 del 15 giugno 2016)  
**commento di Marina Smeralda Caini**

### Commissione Tributaria Regionale

- Produzioni documentali nuove consentite in grado di appello: la norma è incostituzionale?* . . . .28  
(Commissione Tributaria Regionale di Napoli, Ordinanza n. 943/32/16 del 6 maggio 2016)  
**commento di Luca Mariotti**

## Giurisprudenza - Fonti

-  Corte di Cassazione, III Sezione, Sentenza n. 24816 del 15 giugno 2016 . . . .33
-  Commissione Tributaria Regionale di Napoli, Ordinanza n. 943/32/16 del 6 maggio 2016 . . . .35

## Allegato

- VADEMECUM - Il processo tributario telematico* . . . .40  
**di Marco Mecacci**



## RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

### Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

Dopo **oltre 15 anni di esperienza** maturati nella gestione della Convenzione Nazionale con l'Unione Giovani Dottori Commercialisti la Filippi Broker, già dal 2013, è stata **scelta da importanti Ordini Professionali** - fra i quali quello di Roma e Verona - per mettere a disposizione dei propri Iscritti **la copertura per il Rischio PROFESSIONALE**.

La Polizza RC PROFESSIONALE in Filippi Broker srl ha oggi un Suo ufficio dedicato, gestito da un Team di persone specializzate, competenti e professionali.

Le principali **CARATTERISTICHE** che differenziano la nostra proposta dalle altre assicurazioni professionali:

- Retroattività
- Franchigia in forma fissa, anche per attività di sindaco e/o revisore
- Visto di conformità gratuito, nuovo massimale € 3.000.000
- Nessuna regolazione di premio

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di **PREMI** RC PROFESSIONALE:

Fatturato fino a € 50.000 <b>Massimale € 250.000</b>	Fatturato fino a € 100.000 <b>Massimale € 250.000</b>	Fatturato fino a € 50.000 <b>Massimale € 500.000</b>	Fatturato fino a € 100.000 <b>Massimale € 500.000</b>
<b>Premio annuo lordo:</b>		<b>Premio annuo lordo:</b>	
Senza incarichi sindacali -€ <b>265,00</b> Con incarichi sindacali -€ <b>350,00</b>	Senza incarichi sindacali -€ <b>415,00</b> Con incarichi sindacali -€ <b>560,00</b>	Senza incarichi sindacali -€ <b>305,00</b> Con incarichi sindacali -€ <b>399,00</b>	Senza incarichi sindacali -€ <b>470,00</b> Con incarichi sindacali -€ <b>635,00</b>

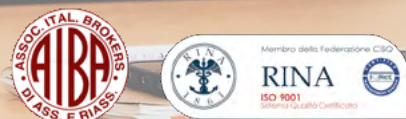
  

Fatturato fino a € 100.000 <b>Massimale € 1.000.000</b>	Fatturato fino a € 150.000 <b>Massimale € 1.000.000</b>
<b>Premio annuo lordo:</b>	
Senza incarichi sindacali -€ <b>520,00</b> Con incarichi sindacali -€ <b>702,00</b>	Senza incarichi sindacali -€ <b>730,00</b> Con incarichi sindacali -€ <b>985,00</b>

Scopri anche la polizza Filippi Broker **dedicata esclusivamente al CYBER RISK** - studiata e coordinata con una primaria compagnia assicurativa con **Premio Annuo Lordo di € 320,00**.

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

## Contattateci senza impegno



FILIPPI BROKER  
 Ufficio RC Professionale  
 Via Citella 65/A  
 37012 BUSSOLENGO (VR)  
 Tel.: +39 045 715 6678  
 Fax: +39 045 675 7232  
 email:rischispeciali@filippibroker.it

## Il Punto

### Equità, progressività e legalità: vi sta tutto

di Alessandro Giovannini\*



Per imprimere al sistema fiscale maggiore equità è indispensabile un ammodernamento radicale degli strumenti fino ad oggi utilizzati. Non basta rinfrescare la biancheria e neppure bastano sforbiciate qua e là o piogge di *bonus* o di altri confetti del genere.

Cercare e ricercare le radici concettuali è essenziale, altrimenti si rischia di costruire una casa sulla sabbia. Le principali radici dell'equità sono la legalità e la progressività. D'altra parte, le nuove realtà economiche (transazioni finanziarie, derivati o diavolerie simili, economia digitale, ambiente, *new properties*), e più in generale la scala globale nella quale si muovono vecchie e nuove economie, scardinano le nozioni che finora hanno accompagnato il rapporto tra capacità contributiva, forza economica, diritti proprietari o altri diritti soggettivi, personalità dell'imposizione, territorio statale. Bisogna, allora, non solo cercare e ricercare le radici, ma anche bagnarle con nuova acqua, dare loro nuova linfa. Sono consapevole che ci vuole sudore per cambiare una stratificazione culturale di settant'anni. Eppure bisogna farcela, altrimenti il retaggio può diventare un freno omicida del cambiamento, proprio come una rete soffocante.

Il quesito che bisogna subito porsi è questo: i nostri modelli concettuali sono adeguati ad accogliere le realtà economiche che ho indicato e quelle che ogni giorno, con un dinamismo impensabile fino a pochi anni fa, si sottopongono alla nostra osservazione? Oppure deve essere la realtà ad adattarsi ai nostri schemi mentali? O deve rimanere, essa realtà, fuori e priva di disciplina? La risposta, per me, non è difficile: sono il diritto e i suoi modelli ad essere funzionali alla realtà, non viceversa. I modelli giuridici non sono e non devono trasformarsi in lettini di Procuste.

Il diritto è per l'uomo in carne ed ossa e per la realtà di fatto, non viceversa.

Certo, il diritto ha le sue regole e i suoi principi, e il suo attore, compreso il legislatore, non può fare ciò che vuole, neppure sul piano interpretativo, specie quando quei principi sono di rango costituzionale. Una cosa, però, la può e deve fare: leggerlo in funzione della realtà che gli compare alla vista e verificare se, con nuovi occhiali o nuove lenti, diritto e realtà possono coesistere. Se il risultato di questo esperimento è negativo, l'attore del diritto tributario deve abbandonare il campo e tentare altre strade. Ma se l'esperimento riesce, egli ha realizzato il suo compito, vorrei dire la sua missione: vestire la realtà coi panni del diritto. Albert Einstein, quando elaborò la teoria della relatività generale, fece proprio questo: abbandonò i vecchi schemi di osservazione dello spazio e del tempo, ne sperimentò di nuovi e nel suo peregrinare tra funzioni ed equazioni si accorse che i nuovi modelli calzavano alla realtà che gli si apriva

\* Alessandro Giovannini è professore ordinario di diritto tributario nell'Università di Siena, già Presidente dell'Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario.

all'osservazione. Non pretese di infilare la realtà nei vecchi modelli, e men che meno pretese che fosse la realtà a modificarsi. E neppure ritenne di doverla lasciare fuori dalla "disciplina".

Seguendo questa strada con coraggio e lungimiranza, legalità, equità e progressività della tassazione diventano gli ingredienti fondamentali per riformare dalle radici il sistema. Prima che imploda e che imploda il *pactum societatis*, vero fondamento del nostro convivere.



## L'aggio di Equitalia è incostituzionale?

di Maurizio Villani  
*Avvocato Tributarista*

Sulla costituzionalità o meno dell'aggio esattoriale, negli anni scorsi, la Corte Costituzionale si è pronunciata con la sentenza n. 480 del 22-30 dicembre 1993 e con l'ordinanza n. 147 del 26 maggio 2015, dichiarando in entrambi i casi la manifesta inammissibilità delle eccezioni sollevate dai contribuenti in riferimento agli artt. 3 e 97 della Costituzione, così come sollevate dalla Commissione Tributaria di primo grado di Catania e dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Torino e di Latina.

Il problema, però, si è riproposto, giustamente, per l'importanza dell'argomento, soprattutto in un momento di crisi economica come l'attuale, con le ordinanze del 07 luglio 2014 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma<sup>1</sup> e della Commissione Tributaria Provinciale di Milano del 23 novembre 2015<sup>2</sup>.

In particolare:

- ✓ la Commissione Tributaria Provinciale di Roma – Sez 65 - ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17 del decreto legislativo n. 112/1999 Testo Unico delle disposizioni concernenti il sistema della remunerazione per la riscossione dei tributi per contrasto con gli artt. 3 e 97 della Costituzione;
- ✓ la Commissione Tributaria Provinciale di Milano – Sez. 29 – ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17 del D.Lgs. n. 112/1999, Testo Unico delle disposizioni concernenti il sistema della remunerazione per la riscossione dei tributi, per contrasto con gli artt. 3, 53 e 97 della Costituzione.

1 In Gazzetta Ufficiale del 13 aprile 2016.

2 In Gazzetta Ufficiale del 27 aprile 2016.

In proposito, il giudice tributario osserva che il contribuente ha ritenuto illegittimo il compenso di riscossione richiesto nella cartella di pagamento impugnata a titolo di remunerazione del servizio svolto da Equitalia S.p.A. Detto compenso, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo n. 112/1999 è pari ad una percentuale dell'importo iscritto a ruolo da determinarsi, per ogni biennio, con decreto ministeriale e che attualmente è fissato nella misura del 4,65% dal decreto ministeriale 17 novembre 2006.

Originariamente il pagamento dell'importo controverso era richiesto al debitore solo in ipotesi di mancato pagamento della somma dovuta entro i termini di scadenza della cartella di pagamento; con le modifiche introdotte dal decreto-legge n. 262/2006 detto esborso è stato generalizzato, essendo dovuto anche se il contribuente provvede al pagamento nei termini, di modo che, se l'adempimento è tempestivo, il compenso ammonta al 4,65% delle somme iscritte a ruolo, se invece il pagamento avviene oltre i termini, il compenso aumenta in una misura pari al 9% - oggi ridotto all'8%, ma il problema non cambia.

Da ciò deriva che, a parità di servizio offerto, l'importo del compenso relativo differisce a seconda del valore della lite, in contrasto con l'art. 3 della Carta costituzionale, talché la misura della remunerazione non risulta vincolata all'esercizio di specifiche attività da parte dell'agente della riscossione, come sarebbe ragionevole, ma unicamente all'importo delle somme iscritte a ruolo.

Il giudice tributario, poi, condivide le osservazioni svolte dal contribuente circa l'illegittimità dell'applicazione del regime descritto con riferimento a fatti imponibili che risalgono ad un periodo d'imposta precedente rispetto alla data di entrata in vigore della normativa in questione (3 ottobre 2006), introdotta dall'art. 2 del decreto-legge n. 262/2006. Ciò per la ragione che, da un lato, si ritiene debba operare nel caso di specie il principio di irretroattività delle novelle che introducano pene più gravi per i contribuenti, dall'altro determinandosi la discri-

minatoria conseguenza che, a fronte di identici fatti imponibili, all'identico periodo d'imposta riferibili, quanto all'obbligo di corresponsione del compenso nella misura stabilita dal mutato tasso percentuale o di quello precedente in vigore, i contribuenti si troverebbero di fatto in balia del mero arbitrio dell'amministrazione finanziaria, in grado di unilateralmente incidere su detta misura in dipendenza del momento della notificazione dell'intimazione di pagamento.

Sicché i criteri indicati conducono ad una inevitabile distorsione dell'intero sistema fiscale anche sotto il profilo dell'art. 53 della Costituzione, tale sistema essendo di fatto lasciato all'arbitrio delle agenzie, con la conseguenza che la previsione dei compensi nella misura minima del 4,65%, non collegata ad alcuna capacità contributiva, paventa un danno sia diretto, privando i contribuenti del diritto di dosare la propria contribuzione in base al reddito, scegliendo l'intensità delle proprie prestazioni lavorative, sia indiretto, determinando una conseguente sfiducia nel sistema fiscale e ostacolando il libero esercizio delle arti e dei mestieri.

Sotto il profilo dell'art. 97 della Costituzione, ossia del buon andamento della P.A., la frattura con il dettato costituzionale si verifica nel momento in cui il compenso risulti dovuto in assenza di una qualsiasi attività dell'agente della riscossione, a detrimento tanto del principio amministrativistico dell'imparzialità e della trasparenza delle scelte della P.A., quanto del principio di natura civilistica della corrispettività delle prestazioni.

La questione di legittimità costituzionale involge, dunque, l'art. 17, comma 1, decreto legislativo n. 112/1999 per contrasto con l'art. 3 della Costituzione per violazione del principio di eguaglianza del cittadino di fronte alla legge laddove il compenso viene legato al valore della lite anziché alle prestazioni effettivamente svolte; con l'art. 53 per violazione del principio di capacità contributiva essendo prevista quale compenso per l'attività di riscossione una percentuale fissa sulle somme iscritte a ruolo

e con l'art. 97 della Costituzione, la normativa difettando di quei criteri di trasparenza e correlazione con l'attività richiesta e congruità con i costi medi di gestione del servizio, corollari necessari del principio di buon andamento sancito dall'art. 97 della Costituzione.

In punto di non manifesta infondatezza della questione, il giudice tributario ricorda che la Corte Costituzionale con la sopra citata sentenza n. 480 del 30 dicembre 1993 ha stabilito che la misura dell'aggio deve ritenersi ragionevole (e quindi costituzionalmente legittima) se essa è contenuta in un importo minimo e massimo che non superi di molto la soglia di copertura del costo della procedura. Nello stesso senso, Consiglio di Stato 29 gennaio 2008, n. 272.

Per cui, condividendo i dubbi del contribuente, il giudice tributario ritiene, giustamente, che la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17, comma 1, decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, come modificato dall'art. 32, comma 1, lettera a) del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, in vigore dal 29 novembre 2008, per contrasto con gli articoli 3, 53 e 97 della Costituzione, sia rilevante in quanto esso non può essere definito in assenza di una risoluzione della questione di legittimità costituzionale e che tale questione non sia manifestamente infondata alla luce delle considerazioni suesposte.

In punto di non manifesta infondatezza della questione, il giudice tributario rileva che la Corte Costituzionale con la sentenza n. 480 del 30 dicembre 1993 ha già stabilito che la misura dell'aggio deve ritenersi ragionevole (e quindi costituzionalmente legittima) se essa è contenuta in un importo minimo e massimo che non superi di molto la soglia di copertura del costo della procedura.

Il giudice tributario ritiene che la norma debba essere nuovamente valutata sotto un altro profilo.

Appare assolutamente ingiustificata la fissazione della misura dei compensi di riscossione a ca-

rico del contribuente nella percentuale fissa del nove per cento delle somme riscosse nel caso in cui il pagamento sia effettuato oltre sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, anziché in misura corrispondente ai costi del servizio di riscossione.

I dubbi in ordine alla ragionevolezza della misura dell'aggio sono alimentati, oltre che dalla considerazione che la legge non fissa un importo massimo prestabilito dello stesso, anche dalla constatazione che l'agente, nell'ambito della nuova procedura di riscossione delle somme risultanti dagli atti di cui alla lett. a) dell'art. 29, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, non avrà più neppure l'onere di notificare la cartella di pagamento senza aggravio di relativi costi.

Se a ciò si aggiunge che, a seguito dell'abrogazione a decorrere dal 26 febbraio 1999 dell'obbligo del non riscosso come riscosso (art. 2, comma 1, decreto legislativo 22 febbraio 1999, n. 37), l'agente della riscossione non subisce più alcun danno patrimoniale da riparare per effetto dell'inadempimento del contribuente e che il servizio di riscossione coattiva non è più gestito da concessionari privati, ma da un ente pubblico economico, emergono con chiarezza i profili di dubbia legittimità costituzionale dell'attuale disciplina sul punto.

Le considerazioni contenute nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, sul costo del servizio pubblico di riscossione, tanto più inducono il giudice tributario a sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17, del decreto legislativo n. 112/1999.

Nella sentenza n. 59/1987 la Corte Costituzionale ritenne che la scelta del legislatore, seppure discrezionale, non può sottrarsi al sindacato sotto il profilo del buona andamento secondo i canoni della non arbitrarietà e della ragionevolezza della disciplina rispetto al fine indicato nell'art. 97, primo comma, della Costituzione, di tal che, in sede di giudizio sulla legittimità costituzionale delle leggi, la violazione del principio di buon andamento dell'amministrazione può essere invocata allorché si assuma l'arbitrarietà

o la manifesta irragionevolezza della disciplina impugnata rispetto al fine indicato nell'art. 97, primo comma, Costituzione<sup>3</sup>: per modo che sempre emergono profili di irragionevole applicazione dell'aggio di riscossione anche sugli interessi di mora, sol che si consideri che l'agente della riscossione, in relazione agli importi non pagati tempestivamente dal contribuente, non ha anticipato alcuna somma all'erario.

In sintesi si ripete che:

- ✓ il giudice tributario rileva che la prospettata questione di legittimità costituzionale dell'art. 17, 1° comma, del decreto legislativo n. 112/1999 è rilevante e non manifestamente infondata atteso che il pagamento dell'aggio è stabilito in misura fissa anziché in misura corrispondente ai costi effettivi del servizio di riscossione;
- ✓ l'irrazionalità normativa deriva dalla circostanza che detta misura non assicura che la gestione del servizio sia volta soltanto alla copertura dei costi;
- ✓ il dubbio di incostituzionalità si consolida poi laddove viene configurato l'obbligo del pagamento pur in assenza di specifici criteri di determinazione del costo di tale servizio;
- ✓ l'obbligo dell'aggio può ritenersi ragionevole e coerente allorché la misura corrisponda al costo effettivo della prestazione, mentre deve ritenersi ingiusto, penalizzante e costituzionalmente illegittimo per l'assenza di un tetto minimo e massimo alla misura dei compensi;
- ✓ tale sistema fa risaltare l'incostituzionalità della previsione di una qualche forma di riequilibrio per effetto del d.l. n. 201/2011;
- ✓ la disciplina previgente appare quanto mai irragionevole poiché il compenso di

riscossione costituisce il corrispettivo di una specifica prestazione di servizi: deve ritenersi del tutto arbitraria la determinazione della misura di tale compenso a carico del contribuente nella percentuale fissa del nove per cento (oggi otto per cento) delle somme iscritte a ruolo, non essendo quest'ultima in alcun modo ancorata ai costi effettivi e giustificati di gestione sostenuti dall'agente della riscossione - e ciò contrasta con l'art. 97 della Costituzione per la manifesta irrazionalità.

La questione di legittimità costituzionale involge, dunque, l'art. 17, 1° comma, del decreto legislativo n. 112/1999 per contrasto con l'art. 3 per la violazione del principio di eguaglianza del cittadino di fronte alla legge laddove il compenso viene correlato al valore della lite e con l'art. 97 relativo al principio di buon andamento della P.A., difettando di quei criteri di trasparenza e correlazione con l'attività richiesta e congruità con i costi medi di gestione del servizio - che rappresentano i corollari necessari del principio di buon andamento sancito dall'art. 97, primo comma, Costituzione - per manifesta illogicità.

Mentre l'impossibilità di accedere a correttivi interpretativi "*costituzionalmente orientati*" tanto più rende necessario l'approdo della questione all'esame di costituzionalità.

Se infatti tra i poteri del giudice tributario vi è quello, riconosciuto dall'art. 7, comma 5, del decreto legislativo n. 546/92, di disapplicare un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, cionondimeno, detto potere non può estendersi a norme di rango ordinario, per cui il doveroso tentativo di individuare una interpretazione della norma costituzionalmente corretta non offre altra soluzione se non quella di un intervento del giudice delle leggi per l'impossibilità di individuare una interpretazione adeguatrice che possa correggere - in sede interpretativa ed applicativa - l'art. 17 del decreto legislativo n. 112/1999.

Alla luce di tutto quanto sopra esposto, è con-

3 Corte Costituzionale n. 10/1980.

---

sigliabile che i contribuenti ed i difensori tributari eccepiscano l'incostituzionalità dell'aggio oppure, nelle controversie pendenti in tema di riscossione, chiedano la sospensione dei giudizi in attesa della pronuncia della Corte Costituzionale.

Anche se non si può fare una previsione sull'orientamento della Corte, bisogna rilevare che non sarà cosa facile salvare l'aggio e riconoscere la costituzionalità, malgrado l'espediente dell'inammissibilità.



# Trasparenza fiscale internazionale: la relazione OCSE

di Paolo Soro

*Dottore Commercialista*

*Lo scorso mese di aprile, a Washington, il Segretario Generale dell'OCSE ha presentato al G20 una relazione sullo stato dell'arte relativo alla trasparenza fiscale internazionale e alle nuove possibili proposte di azione.*

L'utilizzo della segretezza per evadere il Fisco e per altri crimini finanziari, si legge nella relazione, continua a danneggiare la comunità internazionale. Gli standard stabiliti sulla trasparenza fiscale sono solidi, ma occorre assicurarsi che la loro implementazione avvenga a livello globale e sia efficace. Non è, pertanto, più accettabile consentire ad alcuna giurisdizione di continuare a trarre beneficio dal mancato rispetto degli impegni presi afferenti l'utilizzo e l'incremento di detti standard internazionali. Inoltre, appare oramai indispensabile concentrare gli sforzi comuni nel promuovere e migliorare la cooperazione transfrontaliera tra le varie Agenzie governative, al fine di combattere efficacemente frodi finanziarie e fiscali.

## 1 - I progressi fatti

Grazie alla *leadership* del G20, il segreto bancario sta oggi sparendo all'interno della comunità internazionale essendo stati adottati elevati parametri di trasparenza. Nella c. d. Fase 1, l'OCSE ha sviluppato standard per lo scambio di informazioni su richiesta e, più di recente, i *Common Reporting Standard (CRS)* che forniscono la possibilità dello scambio automatico di informazioni riguardo ai conti finanziari tra Autorità Fiscali (AEOI).

In dettaglio, i 132 membri del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Global Forum)* si sono impegnati sugli standard di trasparenza fiscale per lo scambio di informazioni su richiesta (EOIR), e 94

giurisdizioni sono a oggi state revisionate in termini di conformità con tali standard mediante un robusto processo di revisione paritaria (*peer review*).

La Fase 2 consiste nel valutare le giurisdizioni in base ai termini di riferimento aggiornati, compresi i requisiti sulla disponibilità delle informazioni riguardo alla proprietà effettiva (*beneficial ownership*).

Circa 100 Paesi sono oggi coperti dalla *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* che fornisce lo strumento legale più completo per velocizzare l'implementazione degli impegni sulla trasparenza finanziaria.

Attraverso la *peer review* sull'EOIR, il *Global Forum* ha identificato dei difetti in alcune legislazioni. A tal riguardo, sono già state inviate oltre 800 raccomandazioni del *Global Forum* relative anche al miglioramento delle modalità di accesso alle informazioni da parte delle Autorità Fiscali e all'allargamento del network di trattati riferiti allo scambio di informazioni.

Gli standard sviluppati dall'OCSE e sostenuti dal G20 e dal resto della comunità internazionale sono solidi. Prendono spunto dal lavoro effettuato dalla FATF (*Financial Action Task Force*) sulla proprietà effettiva, che viene ora incluso negli standard di trasparenza fiscale (EOIR e AEOI), e dalla rigida legislazione US FATCA che affronta i rischi di non conformità da parte degli intermediari finanziari e da parte di altri fornitori di servizi. Gli standard coprono così anche la questione della trasparenza per i *trust* e per la maggior parte di altre forme di accordi legali.

I passi avanti sono stati enormi e hanno già portato alla notifica delle informazioni riguardo alle proprie attività detenute all'estero da parte di oltre mezzo milione di contribuenti verso le Amministrazioni Fiscali dei loro Paesi di residenza, con almeno 50 miliardi di euro in ricavi aggiuntivi identificati nei Paesi che hanno messo in pratica programmi di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*), onde consen-

tire ai contribuenti di intraprendere il processo di correzione per le trasgressioni fiscali commesse in passato.

Le Istituzioni Finanziarie stanno ora lavorando in maniera congiunta coi governi per prepararsi all'implementazione dei CRS. Le giurisdizioni che cercano di ottenere profitti dalla mancanza di trasparenza non possono essere più tollerate.

La cooperazione pratica tra governi sta a sua volta crescendo con iniziative quali il JITSIC network OCSE (*Joint International Tax Shelter Information and Collaboration*), che si riunisce regolarmente per supportare le Amministrazioni nell'affrontare le questioni fiscali transfrontaliere a livello operativo.

## 2- Situazione attuale

Riguardo ai citati *Common Reporting Standard*, la situazione mondiale attuale è la seguente:

1. Giurisdizioni che effettueranno i primi scambi nel 2017

Anguilla, Argentina, Barbados, Belgio, Bermuda, Isole Vergini Britanniche, Bulgaria, Isole Cayman, Colombia, Croazia, Curaçao, Cipro, Repubblica Ceca, Danimarca, Dominica, Estonia, Isole Faroer, Finlandia, Francia, Germania, Gibilterra, Grecia, Groenlandia, Guernsey, Ungheria, Islanda, India, Irlanda, Isola di Man, Italia, Jersey, Corea, Lettonia, Liechtenstein, Lituania, Lussemburgo, Malta, Messico, Montserrat, Paesi Bassi, Niue, Norvegia, Polonia, Portogallo, Romania, San Marino, Seychelles, Slovacchia, Slovenia, Sud Africa, Spagna, Svezia, Trinidad e Tobago, Isole Turks e Caicos, Regno Unito.

2. Giurisdizioni che effettueranno i primi scambi nel 2018

Albania, Andorra, Antigua e Barbuda, Aruba, Australia, Austria, Bahamas, Belize, Brasile, Brunei, Darussalam, Canada, Cile, Cina (Repubblica Popolare), Isole Cook, Costa Rica, Ghana, Grenada, Hong Kong (Cina), Indonesia, Israele,

Giappone, Kuwait, Isole Marshall, Macao (Cina), Malesia, Mauritius, Monaco, Nauru, Nuova Zelanda, Qatar, Russia, Saint Kitts e Nevis, Santa Lucia, Saint Vincent e Grenadine, Samoa, Arabia Saudita, Singapore, Sint Maarten, Svizzera, Turchia, Emirati Arabi Uniti, Uruguay, Vanuatu.

### 3. USA

Gli Stati Uniti d'America hanno dichiarato che effettuano lo scambio automatico di informazioni dal 2015 ai sensi del FATCA, e che hanno preso parte agli *Inter-Governmental Agreements* (IGAs) a tal proposito. Il Modello 1A degli IGAs riconosce il bisogno per gli Stati Uniti d'America di ottenere un pari livello di reciproco scambio automatico di informazioni con le giurisdizioni partner. Inoltre, tali specifici accordi includono un impegno politico a perseguire l'adozione delle regolamentazioni e a sostenere e supportare la legislazione maggiormente rilevante per ottenere livelli equivalenti di reciproci scambi automatici.

4. Giurisdizioni a cui è stato richiesto di accettare un'agenda di impegni, ma che non hanno ancora dato responso positivo

Bahrain, Panama.

### 3 - Le nuove proposte d'azione

Come si può vedere, Panama è dunque (a parte il Bahrain), l'unico centro finanziario che, a oggi, ha rifiutato di assumere i CRS. Panama non ha firmato (né espresso alcun interesse nel firmare) la *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, ed è stata per questo bloccata nella revisione, già durante la Fase 1, dal *Global Forum*, per circa 5 anni, passando solo recentemente alla Fase 2, allorché ha dichiarato di voler presto introdurre una normativa nazionale attraverso la quale accettare i CRS nei confronti dei Paesi membri del *Global Forum*, con ciò confermando il suo impegno a partecipare all'assemblea plenaria.

Tuttavia, Panama ha ulteriormente ribadito che non implementerà – come richiesto – gli standard, al contrario di quasi tutte le giurisdizioni a cui è stato domandato di fare ciò. A oggi, solo Panama e appunto il Bahrain hanno rifiutato di uniformarsi. A breve, identica richiesta verrà rivolta anche al Libano.

Riflettendo su quanto sopra, appare davvero singolare che mentre qualunque giurisdizione si guarderebbe bene dal siglare accordi con Panama, l'Italia continui a sbandierare a titolo meramente propagandistico, in ossequio al distorto senso di giustizialismo popolare originato dallo scandalo "*Panama Papers*", la nascente Convenzione bilaterale con detta nazione, posto che il documento in questione è del tutto insoddisfacente e non in linea con gli standard comuni previsti dal Modello Convenzionale dell'OCSE.

Con riguardo alla *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* (MAC), è giunto il momento che tutti i Paesi firmino la Convenzione: l'OCSE ha sviluppato una *Multilateral Competent Authorities Agreement* per i CRS, che servirà come strumento per facilitare gli accordi pratici tra le Autorità Fiscali, in modo tale che lo scambio automatico di informazioni possa finalmente avere luogo davvero.

**Una prima proposta di azione è, quindi, la seguente:**

*Il G20 dovrebbe confermare il bisogno, per i Paesi menzionati, di sottoscrivere i CRS senza ulteriori ritardi; i Paesi dovrebbero firmare la Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, nonché il Competent Authorities Agreements per i CRS, senza ulteriori ritardi.*

Il *Global Forum* ha, poi, condotto una serie di revisioni per esaminare la struttura legale e regolamentare di un ampio numero di giurisdizioni con riferimento allo scambio di informazioni su richiesta (EOIR). La maggior parte delle raccomandazioni pubblicate dal *Global Forum* sono state implementate, ponendo fine a un numero

di accordi legali non trasparenti.

Per esempio, deve essere messo in evidenza che, in molte situazioni, i regimi che consentono le azioni al portatore (*bearer share regimes*) sono stati corretti affinché tutte le informazioni sull'effettiva *beneficial ownership* fossero rese disponibili.

Il *Global Forum* ha anche condotto molte revisioni sull'implementazione pratica degli standard EOIR, attribuendo un punteggio totale alle varie giurisdizioni esaminate. I Progressi effettuati sono stati significativi ed è giusto che vengano riconosciuti. Tuttavia, una serie di giurisdizioni non ha ancora una struttura legale e regolamentare pronta e, di conseguenza, resta bloccata alla Fase 1. Vi sono, poi, molte giurisdizioni che sono state attualmente giudicate ancora come "non conformi".

La corretta implementazione degli standard è centrale per l'integrità del sistema. Nonostante le sfide che molti Paesi affrontano, è giunto il momento per tutti di attrezzarsi. Gli ostacoli nazionali a progredire, allineando la legislazione interna alle regolamentazioni e alle pratiche degli standard concordati a livello internazionale, devono essere rimossi.

**Una seconda proposta di azione è, allora, la seguente:**

*Il G20 dovrebbe richiedere a tutti i Paesi di assumere ogni azione necessaria per aver pronta la loro struttura legale e regolamentare, e implementare correttamente gli standard EOIR nella pratica, onde almeno pervenire a un risultato in cui le varie giurisdizioni appaiano "largamente conformi" entro il Summit del G20 nel 2017.*

Occorre, inoltre, considerare che i CRS sono concordati a livello internazionale per lo scambio automatico di informazioni (AEOI) e devono essere implementati entro il 2017 o il 2018.

Il *Global Forum* e l'OCSE, collaborando con i Paesi del G20, stanno assistendo tutte le giurisdizioni impegnate nell'implementazione degli standard. L'OCSE ha già portato a buon punto

la costituzione del sistema IT che supporterà l'implementazione dei CRS, presumibilmente adottati dalle Amministrazioni Fiscali già entro la metà del corrente anno.

Diventa, dunque, della massima importanza che tutti i Paesi implementino i CRS in conformità con le scadenze indicate, passando finalmente ai fatti. Eventuali ritardi rischierebbero di minare la fiducia dei contribuenti. Il *Global Forum*, in proposito, ha già iniziato il suo procedimento di revisione con riferimento all'implementazione degli standard per gli AEOI.

**La terza azione proposta sarà, di conseguenza, la seguente:**

*I Paesi dovrebbero velocizzare i loro sforzi per l'implementazione dei CRS in modo da assicurare che essi vengano assunti in conformità con l'agenda degli impegni presi, e il Global Forum dovrebbe riferire al G20, il prossimo mese di Luglio, lo stato di avanzamento dell'implementazione, avendo già predisposto un piano per affrontare le possibili deficienze.*

Ancora: nonostante i progressi fatti nello sviluppo, accettazione e implementazione degli standard, sarebbe grave non riconoscere le sfide legate alle difficoltà di identificare l'effettiva *beneficial ownership* nei vari accordi legali, nonché, in generale, ogni altro sforzo per incrementare la trasparenza. Occorre mantenere l'integrità dei CRS e scongiurare situazioni nelle quali l'evasione fiscale si muova verso altre zone anziché venire risolta definitivamente.

Al riguardo, appare importante predisporre una guida sui modi di applicazione dei CRS per incrementarne la fiducia, rafforzarne i principi e sviluppare una serie di clausole *best practice* "anti-abuso" che potranno aiutare le giurisdizioni dal punto di vista operativo.

**La quarta azione proposta è la seguente:**

*L'OCSE, collaborando coi Paesi del G20, svilupperà misure per assicurare l'integrità dei CRS e riferirà dei progressi fatti nel corso dei prossimi incontri coi governi del G20.*

Sempre in tema di *beneficial ownership*, il velo di segretezza può essere facilmente utilizzato per celare la proprietà effettiva, in accordi contrattuali, alle Amministrazioni Fiscali.

Gli standard per le informazioni sulla proprietà effettiva sono molto rigidi e non hanno bisogno di essere rafforzati in questa fase. Tuttavia, la loro implementazione è stata alquanto insufficiente.

Occorre, altresì, evidenziare come l'efficacia dell'implementazione degli standard dipenda anche dai professionisti e dagli altri intermediari abilitati, i quali assumono un ruolo chiave nel rendere possibile la realizzazione delle strutture che celano le informazioni sui beneficiari effettivi.

La struttura dell'*Oslo Dialogue* dell'OCSE, varata nel 2011 per promuovere una serie di approcci governativi atti a combattere i crimini fiscali e i reati finanziari, è pensata precisamente per questo scopo, specialmente per quanto attiene al miglioramento del monitoraggio dell'attività svolta dai professionisti e dagli intermediari abilitati. L'*Oslo Dialogue* raccoglie gli esperti delle varie discipline a opera anche attraverso la costituzione di un'accademia formativa dedicata.

**La quinta proposta d'azione che viene suggerita è la seguente:**

*Il progresso dovrebbe essere indirizzato verso una maggiore efficacia nell'implementazione delle leggi per l'identificazione della proprietà effettiva, e dovrebbero essere studiate delle soluzioni per assicurare che tali informazioni siano disponibili in maniera più immediata.*

In aggiunta:

*L'Oslo Dialogue dell'OCSE dovrebbe avere il compito di predisporre delle raccomandazioni per rafforzare l'efficacia della cooperazione tra le varie Autorità, al fine di poter combattere i crimini fiscali e i reati finanziari.*

Riconoscendo quanto sia imperativo, agli effet-

ti della trasparenza fiscale internazionale, che venga mantenuta la parità di condizioni, come noto, nel settembre 2014, è iniziata l'attività di collaborazione tra l'OCSE e i Paesi del G20 per proporre possibili maggiori incentivi ai processi di implementazione, con specifico riferimento a quei Paesi che non rispettano gli standard del Global Forum sullo scambio di informazioni fiscali su richiesta. Detto lavoro ha prodotto una prima relazione, la quale sottolinea una serie di proposte per supportare un approccio internazionale più coerente, che dovrebbe essere sviluppato da quelle giurisdizioni che dimostrano ancora di non rispettare gli impegni previsti dagli standard EOIR, così recando evidente danno a quelle Amministrazioni che, viceversa, rispettano detti standard.

Sostanzialmente, la relazione auspica alcune fondamentali linee di azione da mettere in atto.

- ✓ Ulteriore pubblicità dei *rating* del *Global Forum* onde amplificarne impatto e reputazione.
- ✓ Rivedere gli attuali parametri, includendovi i *rating* del *Global Forum* come fattore fondamentale.
- ✓ Introdurre nuove misure che prevedano sempre i *rating* del *Global Forum*.
- ✓ Calibrare l'applicazione delle misure per incentivare nella maniera migliore le giurisdizioni a rispettare gli standard internazionali dell'EOIR.
- ✓ Attuare la revisione delle Agenzie nazionali, laddove le stesse non abbiano ancora previsto, nelle loro politiche pubbliche di investimento, di introdurre il rispetto degli standard EOIR.

**La sesta e ultima proposta d'azione sarà, allora, semplicemente la seguente:**

*I Paesi del G20 devono valutare come procedere ulteriormente in relazione alle raccomandazioni previste riguardo alle misure di protezione.*

#### 4 - Appendice di aggiornamento su Panama

Evidentemente, anche l'OCSE ha accusato il contraccollo causato dallo scandalo "*Panama Papers*".

Il Segretario Generale, nella sua relazione, inserisce un'appendice relativa all'aggiornamento della situazione di Panama concernente l'impegno e l'implementazione degli standard di trasparenza fiscale.

La Fase 1 della *peer review* di Panama, da parte del Global Forum, sugli standard EOIR – si legge nel documento in esame – è stata pubblicata nel Settembre 2010 e ha identificato significative scorciatoie all'interno della sua struttura legale e regolamentare. Come risultato, Panama è stata bloccata per il passaggio alla Fase 2 del processo di revisione paritaria sino a quando non appaiano attuate le raccomandazioni sui CRS.

Una revisione supplementare pubblicata ad Aprile del 2014, ha anche riscontrato che, nonostante alcuni emendamenti legislativi, Panama non aveva all'epoca ancora pronta una struttura legale sufficientemente solida per passare alla Fase 2.

Ci pare doveroso far focalizzare alcune date al lettore:

- ✓ nel settembre del 2010, Panama riporta una bocciatura da parte del *Global Forum*, a causa delle scorciatoie esistenti nella sua normativa interna;
- ✓ la Convenzione Italia-Panama risale al 30 dicembre 2010;
- ✓ l'approvazione del disegno di legge concernente la ratifica di tale convenzione è datata 4 dicembre 2015;
- ✓ lo scandalo "*Panama Papers*" scoppia nei giornali ai primi di aprile 2016.

Che dire? Davvero un tempismo perfetto.

Ora, si cerca di rimediare con alcune lievi modifiche a detto trattato che consentirebbero (in teoria) uno scambio di informazioni e l'eliminazione del segreto bancario.

Pare appena il caso di rilevare come:

- quanto allo scambio di informazioni, è una clausola puramente teorica, posto che non potrà mai avere alcuna attuazione fintantoché Panama non modificherà al riguardo la legislazione interna;
- quanto al segreto bancario, ammesso e non concesso che effettivamente ciò accadrà nella pratica, questo varrà solo per il futuro e, considerato che dopo "*Panama Papers*" più che di "*segreto bancario*" sarebbe corretto parlare di "*segreto di Pulcinella*", chi mai utilizzerà ancora quella piazza per celare i propri patrimoni?

Dopo che Panama ha effettuato ulteriori emendamenti legislativi – continua la relazione – una seconda revisione supplementare è stata pubblicata a Ottobre del 2015. Tale revisione ha potuto appurare che:

*Panama ha assunto alcune misure per rispettare gli standard internazionali per lo scambio di informazioni, compresi miglioramenti del regime di custodia introdotto nel 2013 per immobilizzare le azioni al portatore (bearer shares). Tuttavia, deve ancora mettere in atto quei provvedimenti tesi all'osservanza di talune fondamentali raccomandazioni della Fase 1, atteso che una serie di elementi cruciali per raggiungere un efficace scambio di informazioni non risultano essere ancora presenti, specialmente con riferimento all'elemento A.2 - disponibilità dei documenti contabili.*

Superfluo rilevare come sia di fatto aleatorio e privo di qualsivoglia significato parlare di scambio di informazioni, laddove la legislazione interna non preveda alcun obbligo contabile.

La relazione ha anche effettuato importanti raccomandazioni con riferimento alla mancanza di disponibilità delle informazioni sui bene-

---

ficiari finali per le fondazioni private, nonché sulla limitata risposta di Panama alle richieste da parte di altre giurisdizioni per accedere ad accordi di scambi fiscali (*Tax Exchange Agreements*).

A oggi, Panama rimane uno dei rari centri finanziari che non ha ancora firmato la *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*.

Ciononostante, in ragione delle azioni intraprese da Panama per affrontare alcune delle raccomandazioni fatte nella Relazione Supplementare del 2014, Panama è nella posizione di poter passare alla Fase 2 della *peer review*. Tale Fase 2 della revisione è stata iniziata a Dicembre, e la relazione, concentrata sull'implementazione pratica da parte di Panama degli standard EOIR e sui suoi sforzi per rispettare le raccomandazioni in sospeso nella Fase 1, dovrebbe essere pubblicata non oltre Ottobre 2016.

Con riferimento agli AEOI, Panama, essendo un

importante centro finanziario, dovrebbe accettare di implementare i *Common Reporting Standard* AEOI e iniziare lo scambio di informazioni entro il 2017 o il 2018.

Dopo che il *Global Forum* ha cercato conferma del suo impegno per i CRS dato da Panama a ottobre del 2015 - e, in passato, all'assemblea plenaria del *Global Forum* - a Febbraio 2016, Panama ha riferito di non avere alcuna intenzione di assumere gli impegni per accettare gli standard AEOI.

Insomma, al di là di alcuni puerili tentativi per cercare di dare un "contentino" all'OCSE, pare evidente a tutti - tranne forse al governo italiano e ai suoi distorti interessi di propaganda elettorale - che Panama non voglia uniformarsi agli standard internazionali in materia di frodi fiscali e crimini finanziari.

Ma noi, orgogliosamente, andiamo pubblicizzando ai quattro venti la nascente Convezione Italia-anama...



## I crediti Ricerca e Sviluppo

di Patrik Angelone  
Dottore Commercialista

*Giunti alla prima dichiarazione utile per poter beneficiare dell'incentivo per gli investimenti in ricerca e sviluppo, riprendiamo le principali linee guida introdotte con la legge di stabilità 2015, nonché le delucidazioni fornite nelle circolari del 2016, utili per poter individuare e determinare correttamente il credito spettante dagli investimenti in R&S.*

La legge di stabilità 2015<sup>1</sup> ed il D.M. 27 maggio 2015 hanno disciplinato i crediti relativi agli investimenti in ricerca e sviluppo, lasciando però, alcune questioni irrisolte sulla gestione di particolari fattispecie.

Successivamente, con la circolare interpretativa di Confindustria del 29 gennaio 2016, con la circolare interpretativa dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E/2016 e la circolare Assonime 11/2016, sono state fornite importanti delucidazioni su questioni che destavano particolare perplessità.

Il Legislatore, con la riforma degli articoli del Decreto Legge 23 dicembre 2013, n. 145 - misure non attuate per mancanza di copertura fi-

nanziaria - ha perseguito l'intento di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo attraverso strumenti di natura fiscale.

In particolare, con le modifiche apportate dalla legge di stabilità 2015 sono state migliorate le misure per incentivare gli investimenti e per incentivare l'occupazione di personale con profilo professionale qualificato.

Con il D.M. 27 maggio 2015, sono state adottate le disposizioni attuative necessarie per rendere operativa l'agevolazione.

Il nuovo testo dell'articolo 3 del D.L. 145/2013 riconosce, per i periodi d'imposta 2015-2019, alle imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, un credito d'imposta variabile tra il 25% ed il 50% delle spese

1 Legge 190 del 23 dicembre 2014.

incrementali sostenute rispetto alla media degli stessi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

**L'ambito oggettivo** delle attività di ricerca e sviluppo è ripreso dalla disciplina comunitaria degli aiuti di Stato e coincide con la ricerca fondamentale, industriale e lo sviluppo sperimentale.

Il D.M. 30 maggio 2015 include fra le spese eleggibili:

- i. *Ricerca fondamentale;*
- ii. *Ricerca applicata e lo sviluppo sperimentale e competitivo;*
- iii. *Il design, inteso come ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi e lo sviluppo dei marchi, da intendersi quale ideazione, progettazione ed elaborazione degli stessi;*
- iv. *L'ideazione e la realizzazione del software protetto da copyright, ivi incluse le attività di elaborazione e adeguamento dello stesso;*
- v. *Le attività preventive e i test di mercato, nonché quelle attività finalizzate alla protezione dell'intangibile ed al suo riconoscimento giuridico;*
- vi. *Le attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano il carattere distintivo dell'intangibile e contribuiscano alla conoscenza ed all'affermazione commerciale ed all'immagine dei prodotti, dei servizi o degli altri materiali proteggibili.*

La percentuale di agevolazione dipende dalla tipologia di investimenti effettuati. Gli investimenti tassativamente previsti sono i seguenti:

- a) personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui al comma 4, in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico

secondo la classificazione UNESCO Isced (*International Standard Classification of Education*) o di cui all'allegato 1 annesso al presente decreto;

b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto;

c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221;

d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

Le spese (incrementali) indicate nelle lettere a) e c) danno diritto al bonus del 50%. Le spese (incrementali) indicate nelle lettere b) e d), danno diritto al bonus del 25%.

Per quanto riguarda il **requisito soggettivo**, il *bonus* è astrattamente beneficiabile da tutte le tipologie di imprese, indipendentemente dalla natura giuridica, settore di attività, dimensioni aziendali o regime contabile adottato.

*Assonime*, anche sulla scorta di quanto indicato nella circolare esplicativa dell'Agenzia delle Entrate, considera agevolabili gli investimenti effettuati dalle imprese soggette a procedure di amministrazione straordinaria, con accordi di ristrutturazione dei debiti, in concordato

preventivo con continuità aziendale, soggette a piani attestati di risanamento.

Un chiarimento giunto dalla circolare dell'Agazia delle Entrate ha riguardato i costi per professionisti autonomi e la specificazione del termine "*personale tecnico*".

Riguardo i costi per **professionisti autonomi** e le spese per il **personale tecnico** - personale non in possesso dei titoli per essere considerato "altamente qualificato" - che viene comunque impiegato in attività di ricerca e sviluppo, vengono considerate spese agevolabili nella misura del 50%.

Sempre l'Agazia delle Entrate, ha ulteriormente chiarito che.

Gli investimenti effettuati dalle imprese, che rientrano nell'ambito delle spese tassativamente previste dalla legge, concorrono alla determinazione dell'agevolazione sul reddito imponibile, secondo il principio di **competenza**, così come disciplinato dall'art. 109, comma 2, del T.U.I.R., ed è un criterio valido anche per i soggetti che determinano forfettariamente il proprio reddito.

Altra questione rilevante è la "**convivenza**" dell'agevolazione per investimenti in ricerca e sviluppo con altri incentivi in vigore, quali, ad esempio, il super-ammortamento oppure il regime *Patent Box*.

Anche l'Agazia delle Entrate ha chiarito che il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo non è un aiuto di Stato e quindi è pienamente compatibile con altre agevolazioni.

E' necessario, però, in sede di dichiarazione dei redditi, operare le debite differenziazioni nel determinare il reddito imponibile ai fini irpef, ired, irap, acconti e saldi, per ogni tipologia di agevolazione.

Riguardo i controlli e la documentazione, infine, viene previsto che l'Agazia delle Entrate potrà effettuare verifiche sulla base della documentazione contabile comprovante il rispet-

to delle condizioni prescritte dalla norma per beneficiare del credito. La documentazione in esame deve essere certificata dal soggetto incaricato della revisione legale, dal collegio sindacale oppure da un professionista iscritto nel registro della revisione legale. La certificazione deve essere allegata al bilancio.

I crediti per investimenti in ricerca e sviluppo, sostenuti nel 2015, vanno poi inseriti nel modello UNICO 2016.

§ § §

Proponiamo **un ESEMPIO riguardante una impresa già costituita ed operante nel triennio antecedente all'entrata in vigore dell'incentivo**:

La società Rossi s.r.l. ha sostenuto, nel triennio 2012 – 2014, spese per ricerca e sviluppo per Euro 500.000, così composti:

1. Ammortamenti di macchinari impiegati nella ricerca e sviluppo Euro 250.000
2. Costi per il personale altamente qualificato Euro 250.000.

Nel corso del 2015, la Società ha sostenuto costi per complessivi Euro 900.000, di cui:

1. Ammortamenti di macchinari impiegati nella ricerca e sviluppo Euro 400.000
2. Costi per il personale altamente qualificato Euro 400.000
3. Costi per progetto di ricerca affidato all'Università di Milano Euro 100.000

Una volta stabilite le tipologie di spesa, si procede a verificare se vi è stato o meno un incremento delle spese in ricerca e sviluppo e successivamente, raggruppate le spese per classi omogenee di incentivo, si separano le spese agevolabili al 50% dalle spese agevolabili al 25%:

- A. Verifica dell'incremento di spese complessive per la ricerca e sviluppo = Euro 900.000 (spese 2015) - Euro 500.000 (media

spese triennio) = Euro 400.000.

B. Raggruppamento delle spese per ciascuna categoria di spese agevolate:

a. Spese di cui lett. a) e c) dell'art. 3, comma 6, D.L. 145/2013: Euro 400.000 + Euro 100.000 – Euro 250.000 = Euro 250.000 (a cui applicare l'aliquota del 50%)

b. Spese di cui lett. b) e d) dell'art. 3, comma 6, D.L. 145/2013 Euro 400.000 – Euro 250.000 = Euro 150.000 (a cui applicare l'aliquota del 25%).

C. Calcolo del credito d'imposta anno 2015 =  
Euro 250.000 \* 50% + Euro 150.000 \* 25% =  
Euro 162.500

§ § §

Il credito d'imposta così calcolato deve essere indicato - dalla Società Rossi - nella dichiarazione dei redditi UNICO 2016 e può essere utilizzato esclusivamente in compensazione "*orizzontale*", senza considerare, il limite annuo in materia di compensazione orizzontale o il limite annuo previsto per la compensazione dei crediti d'imposta di cui al quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Tale credito, inoltre, per esplicita previsione normativa, non concorre alla formazione della base imponibile IRES e IRAP e non rileva ai fini del pro rata di deducibilità di interessi passivi e spese generali<sup>2</sup>.

Ricordiamo, ancora una volta, che la procedura di determinazione dell'agevolazione, nel caso siano presenti altre agevolazioni (es. superammortamento, ...) è differente da quella necessaria per determinare l'ammontare delle altre agevolazioni ed i riflessi in dichiarazione dei redditi.

Si può concludere che l'agevolazione rappresenta sicuramente un valido incentivo per l'investimento sul territorio a patto che si affianchi una adeguata politica fiscale e strutturale del paese tale da dare respiro al mondo delle imprese. Il regime, infatti, ha l'obiettivo di rendere il mercato italiano maggiormente attrattivo per gli investimenti nazionali ed esteri di lungo termine senza trascurare, però, la base imponibile italiana in quanto si tratta di tipologie di investimenti difficilmente svincolabili dal territorio italiano, predisponendo allo stesso tempo un sistema fiscale agevolativo in grado di attrarre investitori esteri.

<sup>2</sup> Art. 61 e 109, comma 5, TUIR.



## Investimenti in start-up innovative: agevolazioni fiscali per il 2016

di Maria Elena Iafolla

Consulente legale

*Con il fine di promuovere crescita sostenibile, sviluppo tecnologico ed occupazione, soprattutto giovanile, nell'autunno del 2012 il Governo ha adottato una normativa volta a favorire la nascita e la crescita dimensionale di nuove imprese innovative ad alto valore tecnologico, le cd. start-up innovative.*

*Il fondamento della detta disciplina si ravvisa nel D.L. 179/2012, noto come "Decreto Crescita 2.0", recante "Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese" e convertito con Legge del 18 dicembre 2012 n. 221; negli anni successivi, numerose sono state le modifiche, le precisazioni e gli ampliamenti, contenuti in particolare nel D.L. 28 giugno 2013, n. 76 (cd. "Decreto Lavoro", convertito con Legge del 9 agosto 2013, n. 99) e nel D.L. 24 gennaio 2015, n. 3 (cd. "Investment Compact", convertito con Legge del 24 marzo 2015 n. 33), sino al più recente D.M. 25 febbraio 2016, in materia fiscale.*

*Le righe che seguono, senza alcuna pretesa di esaustività con riferimento ad una materia in continua evoluzione normativa ed interpretativa, intendono piuttosto ricapitolare le interessanti agevolazioni fiscali previste a vantaggio degli investitori in start-up, anche per l'anno in corso.*

Prima di procedere, pare opportuno ricordare che la normativa in esame non si riferisce a qualsiasi impresa di nuova costituzione, bensì alla sola società di capitali, anche in forma cooperativa, le cui azioni o quote rappresentative del capitale sociale non siano quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione, e che possieda i requisiti indicati all'art. 25 del detto D.L. 179/2012.

In particolare, una società di capitali come definita può essere ricompresa nel novero delle start-up innovative se:

- ✓ è costituita da non più di sessanta mesi;
- ✓ è residente in Italia o in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in Stati

aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, purché abbia una sede produttiva o una filiale in Italia;

- ✓ a partire dal secondo anno di attività, il totale del valore della produzione annua, non è superiore a 5 milioni di euro;
- ✓ non distribuisce, né ha distribuito, utili;
- ✓ ha quale oggetto sociale esclusivo o prevalente lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico, anche nel campo dell'offerta turistica nazionale, ex D.L. 31 maggio 2014, n. 83, convertito con modificazioni dalla L. 29 luglio 2014, n. 106;
- ✓ non è stata costituita da una fusione, scissione societaria o a seguito di cessione di azienda o di ramo di azienda;
- ✓ possiede almeno uno di ulteriori tre requisiti, ovvero:
  - 1) le spese in ricerca e sviluppo sono uguali o superiori al 15% del maggior valore fra costo e valore totale della produzione della *start-up* innovativa;
  - 2) almeno un terzo della forza lavoro complessiva è in possesso del titolo di dottorato di ricerca o sta svolgendo un dottorato di ricerca presso un'Università italiana o straniera (oppure, in possesso di laurea, abbia svolto, per almeno tre anni, attività di ricerca certificata presso istituti pubblici o privati, in Italia o all'estero) ovvero almeno due terzi della detta forza lavoro è in possesso di laurea magistrale;
  - 3) la società è titolare o depositaria o licenziataria di almeno una privativa industriale relativa a una invenzione industriale, biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale ovvero

è titolare dei diritti relativi ad un programma per elaboratore originario opportunamente registrato, purché tali privative siano afferenti all'oggetto sociale e all'attività di impresa.

Alle imprese di nuova costituzione, la normativa ha affiancato anche società già costituite alla data di entrata in vigore della Legge di conversione n. 221/2012, purché fosse depositata presso l'Ufficio del Registro Imprese una dichiarazione sottoscritta dal rappresentante legale attestante il possesso degli anzidetti requisiti. In tal caso, la disciplina dedicata alle *start-up* innovative ha avuto applicazione per un periodo di quattro anni dalla data di entrata in vigore del decreto, se la *start-up* innovativa è stata costituita entro i due anni precedenti, di tre anni, se è stata costituita entro i tre anni precedenti, e di due anni, se è stata costituita entro i quattro anni precedenti.

Il medesimo trattamento è riservato alle *start-up* innovative cd. "a vocazione sociale", che operano cioè in via esclusiva nei settori considerati di utilità sociale, e a quelle operanti in ambito energetico, individuate ex Decreto 30 gennaio 2014.

Individuato, così, l'ambito di applicazione della normativa, si può approfondire la disciplina cui queste righe intendono dedicarsi, relativa alle agevolazioni fiscali per investimenti in *start-up* innovative, di cui al D.M. 25 febbraio 2016, in vigore dal 12 aprile 2016.

Visti i più recenti – e favorevoli – orientamenti della Commissione Europea in materia di aiuti di Stato, il detto Decreto estende al 2016 le agevolazioni fiscali di cui all'art. 29, D.L. 18 ottobre 2012 n. 179, sostituendo, così, il D.M. 30 gennaio 2014, attuativo della disciplina agevolativa

per gli anni 2013-2015.

Hanno dunque diritto alle dette agevolazioni fiscali tanto i soggetti IRPEF quanto i soggetti IRES che investano attraverso conferimenti in denaro effettuati in sede di costituzione o di aumento del capitale, iscritti alla voce capitale sociale o riserva sovrapprezzo azioni o quote di una *start-up* innovativa.

Come chiarito dal Decreto Interministeriale 30 gennaio 2014 (art. 3, comma 2) e dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E/2014, può essere considerato conferimento in denaro - e costituisce pertanto investimento agevolato - anche la sottoscrizione di un aumento di capitale mediante compensazione di crediti, ad eccezione di quelli originati da cessione di beni o prestazione di servizi. Se utilizzati in compensazione per sottoscrivere aumenti di capitale, sono agevolabili anche i crediti vantati dai soggetti che eseguono le prestazioni lavorative o di servizi di cui all'art. 27 del D.L. 179/2012, ossia lavoratori dipendenti, amministratori, collaboratori, prestatori di opere e servizi. La ratio è chiara: l'agevolazione, di fatto, evita la fuoriuscita di capitali dalla *start-up*.

L'investimento può essere effettuato direttamente oppure indirettamente, attraverso Organismi di Investimento Collettivo del Risparmio o altre società, le cui azioni non siano quotate sul mercato regolamentato per quanto attiene agli investimenti effettuati nel periodo di imposta in corso al 12 aprile 2016, data di entrata in vigore del D.M. 25 febbraio 2016.

Perché le agevolazioni trovino applicazione, tuttavia, è necessario che tali soggetti investano prevalentemente in *start-up* innovative, laddove per prevalenza deve intendersi la detenzione di azioni o quote di *start-up* innovative per un valore almeno pari al 70% degli investimenti complessivi in strumenti finanziari e che non si tratti di enti a partecipazione pubblica, diretta o indiretta.

Non sono, invece, agevolabili i conferimenti effettuati dai soggetti che esercitano sulla *start-up* innovativa oggetto dell'investimento un'influenza notevole, possedendo già partecipazioni superiori al 30%, limite nel quale devono essere computate, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con Risoluzione n. 9 del 22 gennaio 2015, anche le partecipazioni possedute dai familiari (individuati ai sensi dell'art. 230 bis, comma 3, c.c.) ovvero da società controllate (ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.).

Parimenti, non sono agevolabili gli investimenti effettuati in *start-up* innovative che operino nei settori delle costruzioni navali, dell'acciaio e del carbone o che si qualificano come "imprese in difficoltà", a norma degli orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà.

L'agevolazione rileva, sia per i soggetti IRPEF che per i soggetti IRES, per i periodi di imposta 2013-2014-2015-2016 nelle misure che seguono:

- per i soggetti IRPEF è prevista una detrazione pari al 19% del capitale investito in *start-up* innovative, con un aumento fino al 25% per gli investimenti in *start-up* a vocazione sociale o operanti nel settore energetico, per un ammontare massimo di investimento annuo di € 550.000,00;
- per i soggetti IRES, è prevista invece una deduzione nella misura del 20% del capitale investito, che sale al 27% per gli investimenti in *start-up* a vocazione sociale o operanti nel settore energetico, per un ammontare massimo di investimento annuo di € 1.800.000,00.

Si noti che l'ammontare massimo dei conferimenti agevolabili in capo a ciascuna *start-up* innovativa è stato aumentato, ex art. 4 comma 8 D.M. 25 febbraio 2016, a complessivi

€15.000.000,00 nel quadriennio 2013-2016, senza più alcun limite massimo annuale che, in base al D.M. 30 gennaio 2014, era invece previsto in €2.500.000,00 per ciascun periodo di imposta.

Il recente Decreto Ministeriale, inoltre, con efficacia per gli investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2015, estende a tre anni – contro i precedenti due – il periodo nel quale non devono verificarsi le condizioni di decadenza delle agevolazioni, di seguito sintetizzate:

- cessione anche parziale delle partecipazioni di cui ai conferimenti agevolati;
- riduzione del capitale o ripartizione di riserve o altri fondi costituiti con i sovrapprezzi delle azioni o quote delle *start-up* innovative o delle società che investono prevalentemente in *start-up* innovative;
- recesso o esclusione degli investitori;
- perdita di uno dei requisiti identificativi

dell'impresa quale *start-up* innovativa.

Al verificarsi delle cause di decadenza, sorge l'obbligo in capo ai soggetti IRPEF di restituire l'importo detratto dall'imposta, maggiorato degli interessi legali ed in capo ai soggetti IRES di recuperare a tassazione l'importo dedotto dal reddito, anch'esso maggiorato degli interessi legali.

Queste, in breve, le estensioni previste dal Decreto 25 febbraio 2016 per l'anno in corso, un pacchetto di misure agevolative, che si spera possa regalare ossigeno all'intero ecosistema, ancora troppo legato all'autofinanziamento: secondo una ricerca riportata da *StartupItalia!*, il 69,1% degli *startupper* ha dichiarato di aver potuto contare principalmente su fondi propri, mentre nel 25,1% dei casi i finanziamenti proverrebbero da famiglia e amici. Si tratterebbe, dunque, di un'incidenza doppia rispetto ai *venture capital* (12,6%), poco meno che tripla rispetto alle banche e sette volte quella del *crowdfunding*.

## ***Sequestro preventivo di beni formalmente intestati a terzi: a ciascuno il proprio onere probatorio***

*Commento a Corte di Cassazione, III Sezione, sentenza n. 24816 del 15 giugno 2016*



di Marina Smeralda Caini

Avvocato Penalista

*MASSIMA: In ordine al sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, quando il bene è formalmente intestato a terzi, pur se prossimi congiunti dell'indagato, non opera alcuna presunzione di intestazione fittizia, ma incombe sul pubblico ministero l'onere di dimostrare situazioni da cui desumere concretamente l'esistenza di una discrasia tra intestazione formale e disponibilità effettiva del cespite.*

### **1) Il caso all'esame della Corte di Cassazione**

Il Tribunale di Latina confermava con ordinanza il decreto di sequestro preventivo emesso dal Gip del medesimo Tribunale nei confronti di un soggetto indagato per il reato di cui all'art. 5 D.lgs 74/2000; ricorreva quest'ultimo alla suprema Corte denunciando, fra l'altro, carenza motivazionale e probatoria in ordine alla riferibilità dei beni in sequestro alla sua persona.

La Corte di Cassazione su tale punto, ha annullato l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Latina affermando che in tema di sequestro preventivo per equivalente finalizzato alla confisca non vige alcuna presunzione di fittizietà dell'intestazione ad un soggetto estraneo al reato di beni che siano nella disponibilità dell'indagato, e che la prova di un'eventuale discrasia sul punto è demandata al Pubblico Ministero secondo i principi generale del processo accusatorio.

### **2) La normativa di riferimento**

Appare opportuno un breve richiamo agli istituti giuridici che vengono in rilievo, atteso che il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente non è materia di immediata comprensione né di consolidata giurisprudenza.

Com'è noto, l'art. 322 *ter* c.p. introdotto con la L.300/2000, prevede una possibilità alternativa alla confisca diretta –quella su beni che costituiscono *ex se* il profitto o il prezzo del reato– qualora essa non sia possibile (per la mancanza o l'insufficienza di tali beni). In tal caso infatti la confisca, ed il preventivo sequestro, può colpire beni “*di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto*”.

Questa ipotesi non attiene unicamente ai delitti contro la pubblica amministrazione nell'ambito dei quali è formulata, bensì ad una serie di altre fattispecie o per il richiamo operato da queste ultime all'art. 322 *ter* c.p. - ad esempio i casi di truffa previsti dagli art. 640 comma 2, 640 *bis* e 640 *ter* c.p. - ovvero per espressa disposizione normativa speciale quale, ad esempio, l'art. 12 *bis* del D.lgs 74/2000 sui reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto come modificato dal recente D.lgs 158/2015.

Il "punctum dolens" della confisca per equivalente risiede nella locuzione utilizzata dal legislatore a proposito dei beni: il concetto di "disponibilità" si presenta infatti molto diverso da quello, diremmo di "stretta appartenenza" al reo che l'art. 240 c.p., a proposito di confisca diretta, lascia chiaramente intendere laddove precisa che i beni medesimi non devono, appunto, appartenere a "*persona estranea al reato*".

Se da un lato è chiaro il superamento del nesso pertinenziale fra il bene ed il profitto/prezzo, sostituito dal "valore corrispondente", molto meno chiaro, e pericolosamente aperto ad interpretazioni estensive ai limiti della riserva di legge e della tutela della proprietà individuale, è quello della "riferibilità" del bene all'indagato.

La giurisprudenza ha dato prova di tale incertezza.

### **3) Il concetto di "disponibilità"**

Comune è il punto di partenza: la "disponibilità" consiste in una relazione di fatto dell'indagato con il bene; mutuando i termini dalla disciplina civilistica si richiama l'art. 1140 c.c. che al primo comma definisce il possesso come "*il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà*", ed al secondo comma precisa che "*si può possedere direttamente o per mezzo di altra persona, che ha la detenzione della cosa*".

Una parte della giurisprudenza ferma qui il ragionamento: secondo Cass. 7553/2016) "*ciò che conta è il potere di utilizzo di fatto*", con ciò legittimando il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente del conto corrente intestato a terzi sul quale l'indagato vanta una semplice delega ad operare; in tal caso, spetterebbe a quest'ultimo addurre provate circostanze atte al superamento di tale "presunzione", quali, ad esempio, eventuali limiti della procura conferitagli.

Ancora: è stato ritenuto legittimo assoggettare a sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente le somme di denaro contenute in un conto corrente cointestato, il bene immobile in comproprietà tra l'indagato ed un terzo estraneo, quello conferito nel fondo patrimoniale e in "*trust*" (cfr. Cass.45353/2011; Cass.6894/2011, Cass.18527/2011, Cass. 13276/2011).

Spetterebbe all'indagato l'onere di provare, in sostanza, l'inesistenza di un proprio collega-

mento di fatto con il bene nonchè l'effettività della posizione giuridica del terzo rispetto al bene medesimo.

#### 4) Intestazione formale ed interposizione fittizia

La citata giurisprudenza, valorizzando il potere di fatto quale presupposto necessario e sufficiente per assoggettare a sequestro beni che risultino nella titolarità di persona diversa dall'indagato, ha sostanzialmente operato un'equiparazione fra intestazione formale ed interposizione fittizia, creando di fatto una presunzione di fittizietà allorquando l'indagato abbia un qualche rapporto, anche solo per essere coniuge dell'intestatario, sulla *res* suscettibile di sequestro preventivo funzionale alla confisca.

Sul piano processuale ciò si traduce in un'inversione dell'onere della prova; spetterebbe all'indagato dimostrare il contrario: *probatio* quasi diabolica.

Altra giurisprudenza, cogliendo l'aberratio di tale conclusione ha invece riaffermato il principio che *"E' sempre necessaria la dimostrazione da parte della Pubblica Accusa della disponibilità del bene da parte dell'indagato e la non corrispondenza tra tale situazione e l'intestazione formale, dovendo in particolare il P.M. fornire la prova dell'esistenza di situazioni che avallino siffatta discrasia. La possibilità di sottoporre a sequestro preventivo beni formalmente intestati a terzi estranei al procedimento penale, impone una pregnante valutazione, sia pure in termini di semplice probabilità, sulla base di elementi che appaiano indicativi della loro effettiva disponibilità da parte dell'indagato, per effetto del carattere meramente fittizio della loro intestazione"*.<sup>1</sup>

L'impostazione non appare condivisibile: l'art. 322 *ter* c.p. non ha affatto introdotto un'ipotesi di presunzione di intestazione fittizia; laddove il legislatore tale presunzione ha voluto, l'ha espressamente detto: è il caso, ad esempio, del D.lgs 159/2011 ed del D.L. 306/1992 (art. 12 *sexies*) in tema di criminalità mafiosa.

Tale ultimo principio è stato ben colto dalla recente sentenza n. 24816/2016 in commento; la Corte suprema rileva che il Tribunale del riesame non fa cenno, nella sua motivazione, alla questione della corrispondenza tra intestazione formale dei beni e la correlativa disponibilità dei medesimi da parte dell'indagato.

I giudici di Piazza Cavour, richiamata la giurisprudenza precedente, ribadiscono che non vi è spazio per legittimare alcun'inversione dell'onere della prova in questa materia -tanto delicata in quanto afferente alla proprietà personale, aggiungiamo.

<sup>1</sup> Cfr. Cass. 10194/2015 e giurisprudenza ivi citata.

## 5) Valenza delle limiti civilistici: cenni

Non è questa la sede per trattare in modo esaustivo i rapporti fra la normativa processuale civile e quella penale in tema di sequestro preventivo funzionale alla confisca.

Vale la pena tuttavia accennare a due recenti pronunce che hanno posto e risolto in modo assolutamente condivisibile il tema del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente delle somme di denaro provenienti da trattamenti pensionistici “per intero” anziché entro il limite di legge del quinto - limite oggi ulteriormente modificato dall’art. 13 del D.L 83/2015 - ed il tema del fondo patrimoniale (cfr. rispettivamente Cass. 15099/2016 e 9154/2016). E’ interessante riportare un passaggio di quest’ultima sentenza che appare significativo *“a fronte di un fondo patrimoniale costituito ex art. 167 cod. civ., per fare fronte ai bisogni della famiglia, è necessario accertare, ai fini della sussistenza del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, - che nell’operazione posta in essere sussistano gli elementi costitutivi della sottrazione fraudolenta: il processo di merito deve dunque individuare quali siano gli aspetti dell’operazione economica che dimostrino la strumentalizzazione della causa tipica negoziale allo scopo di evitare il pagamento del debito tributario. E non è ipotizzabile una sostanziale inversione dell’onere della prova, sul solo presupposto che la creazione del patrimonio separato rappresenti di per sé l’elemento materiale della sottrazione del patrimonio del debitore. Infatti, la scelta dei coniugi di costituire il fondo rappresenta uno dei modi legittimi di attuazione dell’indirizzo economico e delle esigenze del nucleo familiare, dovendosi escludere le sole esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi”*.

## ***Produzioni documentali nuove consentite in grado di appello: la norma è incostituzionale?***

*Commento a Commissione Tributaria Regionale di Napoli, Ordinanza n. 943/32/16 del 6 maggio 2016.*



di Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

Vicenda interessante, emblematica ed affrontata coi giusti strumenti giuridici ed istituzionali quella a cui fa riferimento l'Ordinanza della Commissione Tributaria Regionale di Napoli del 6 maggio 2016 n. 943/32/16.

La questione verte su un ricorso avverso il preavviso di fermo amministrativo di un'auto, preavviso spedito da un agente della riscossione per alcune cartelle di pagamento rimaste non esatte. Il ricorrente aveva dedotto l'omessa notifica delle cartelle richiamate e la Commissione Tributaria Provinciale aveva accolto il ricorso, rilevando la mancata prova documentale della notifica predetta.

Avverso la sentenza di primo grado proponeva appello l'agente della riscossione, producendo documentazione relativa alla notifica delle dette cartelle e comunque sostenendo l'erroneità della decisione sotto vari profili.

Il contribuente, costituitosi nel giudizio di appello, contestava la tardività dell'avversa produzione documentale e formulava appello incidentale sulle questioni non accolte in primo grado.

### **1. La produzione di documenti in appello: rapporti col rito civile**

La Commissione Tributaria Regionale si trova ad applicare la norma esistente circa l'utilizzabilità della nuova produzione documentale in grado di appello, quanto alla documentazione dell'avvenuta notifica delle cartelle di pagamento. E la regola nel giudizio di appello è quella recata dall'articolo 58 del Decreto legislativo del 31 dicembre 1992 n. 546. Regola per cui Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. Ma è comunque fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti, per ciò che è previsto al secondo comma della disposizione citata.

I Giudici campani in questo contesto si pongono d'ufficio il problema di tenuta costituzionale

della norma. Proprio di quel secondo comma appena citato.

Prima di tutto viene ravvisata la peculiarità della costruzione dell'articolo 58 rispetto all'omologa norma del rito civile, ovvero dell'articolo 345 c.p.c. Nel corpo di tale disposizione processual-civilistica infatti, al terzo comma si pone un netto limite alle produzioni documentali nuove in grado di appello, stabilendo che nel giudizio di secondo grado non siano ammessi nuovi mezzi di prova e non possano essere prodotti nuovi documenti salvo che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.

D'altro canto è noto che la giurisprudenza tributaria è da tempo concorde nell'ammettere la specialità della norma rispetto ai principi del processo civile e con ciò nel riconoscere che, conformemente alla lettera dell'articolo 58, secondo comma, del D.Lgs. 546/92, i documenti si possano produrre per la prima volta in grado di appello anche qualora la parte ne avesse avuta la disponibilità anche all'epoca del giudizio di primo grado. Quindi la mancata produzione del documento nel giudizio dinanzi alla Commissione Provinciale *"non assume rilievo nella definizione della controversia, salvo eventualmente per quanto relativo alla regolamentazione delle spese processuali, potendo comunque il documento in questione essere legittimamente valutato dal giudice di appello in forza del disposto del richiamato art. 58"*.<sup>1</sup>

## 2. I termini perentori di produzione

Così consolidato appare in giurisprudenza il principio predetto che i Giudici tributari si pongono casomai il problema interpretativo non più della producibilità di documenti nuovi ma del termine massimo entro il quale tali documenti debbano essere depositati in seno al giudizio di appello. Infatti per la Corte di Cassazione *"l'art. 58, fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti consentiti dall'art. 345 cod. proc. civ. , ma tale attività processuale va esercitata - stante il richiamo operato dall'art. 61 del citato D.Lgs. alle norme relative al giudizio di primo grado - entro il termine previsto dall'art. 32, comma 1, dello stesso decreto, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza con l'osservanza delle formalità di cui all'art. 24, comma 1, dovendo, peraltro, tale termine ritenersi, anche in assenza di espressa previsione legislativa, di natura perentoria, e quindi sanzionato con la decadenza"*.<sup>2</sup>

D'altro canto l'esistenza dell'articolo 32 e dei relativi termini, che interessano in giudizio di primo grado e solo per il rinvio operato dall'articolo 61 quello di appello non può non porre una questione. Cioè la lettura che la giurisprudenza ha dato fin qui pone sicuramente il problema della perentorietà del termine dei venti giorni liberi prima dell'udienza di primo grado. Ma una volta disatteso questo termine perentorio, la partita può riaprirsi nel giudizio di appello.

1 Cass. civ. Sez. V, Sent., 25/03/2011, n. 6914, Pres. Plenteda Rel. Ferrara.

2 Cass. civ. Sez. V, Sent., 24/02/2015, n. 3661, Pres. Merone Rel. Chindemi.

Almeno se la produzione dei documenti, omessa in primo grado, venga effettuata nei termini dell'articolo 32 conteggiati però, stavolta, in relazione all'udienza di appello.

Può essere ragionevole questa costruzione normativa?

Addirittura essa non è immune da effetti paradossali. Da un lato infatti il primo comma dell'articolo 58 preclude domande ed eccezioni nuove nel giudizio di appello. Dall'altro il secondo comma, consente la produzione di documenti nuovi anche conosciuti in precedenza dalla parte. L'interazione di queste due disposizioni potrebbe, in linea teorica ma non troppo, consentire che in appello una parte si avvalga di una produzione documentale precedentemente omessa, senza che l'altra possa ampliare le proprie argomentazioni difensive in relazione alla nuova documentazione prodotta dalla parte avversa. Con inevitabili riflessi sotto il profilo della violazione del diritto di difesa costituzionalmente garantito.

### 3. Interpretazione costituzionalmente orientata o incostituzionalità della norma?

Secondo la CTR campana allora, una decisione corretta sul punto non può sottrarsi a questa netta alternativa: o si individua una interpretazione (necessariamente restrittiva) del secondo comma dell'articolo 58 che rispetti i principi costituzionali, oppure la norma stessa è da porre al vaglio della Consulta.

La lettura restrittiva dell'articolo 2 secondo comma si scontra però con la giurisprudenza consolidata della Corte di Cassazione che, come si è detto in precedenza, fornisce del secondo comma dell'articolo 58 una lettura rigorosamente letterale, per la quale nessuna nuova produzione documentale è preclusa in grado di appello.

Non solo, ma analizzando l'articolo 58 nel suo complesso con riferimento ai principi elaborati dalle Sezioni Unite, non si può desumere alcuna peculiarità che attiene alla produzione dei documenti in giudizio rispetto agli altri mezzi di prova, rientrando i documenti nel novero dei mezzi di prova costituiti diversi da quelli costituendi e perciò come *species* dello stesso *genus*.<sup>3</sup> Col risultato, secondo i Giudici campani, che se la prova documentale è ammessa senza

---

3 Cass. civ. Sez. Unite, 20-04-2005, n. 8203, Pres. Carbone, Rel. Vidiri. Si legga in particolare il paragrafo 3.4. della sentenza: "La sottolineatura operata da più parti della distinzione codicistica tra "mezzi di prova" (i soli che sarebbero ammessi al vaglio dell'ammissibilità), e "documenti" (che sarebbero invece, assoggettabili unicamente al giudizio di rilevanza), per inferirne in via argomentativa una diversa incidenza delle preclusioni - scaturenti dall'imposizione di termini perentori o decadenziali - sull'indagine istruttoria (con conseguente sottrazione della produzione documentale al dictum dell'art. 345, comma 3, e 437, comma 2), oltre a non tenere conto che, non certo di rado, lo stesso legislatore codicistico parla di "mezzi di prova" e di "ammissione" degli stessi anche con riferimento alla produzione documentale (cfr. art. 698 c.p.c. sull'assunzione delle prove preventive; art. 495, comma 3, c.p.p. che, regolando i provvedimenti del giudice in ordine alla prova, statuisce espressamente: "Prima che il giudice provveda sulla domanda, le parti hanno facoltà di esaminare i documenti di cui è chiesta l'ammissione") non assegna, per di più il dovuto valore all'opinione di chi, autorevolmente nell'ambito della dottrina processualistica, ha rimarcato come anche la prova documentale sia un "mezzo di prova", perchè tutte le prove sono "mezzi", cioè strumenti per asseverare quanto assunto dalle parti nei loro atti difensivi, perchè in senso tecnico l'espressione "mezzi di prova" sta, appunto, ad indicare "le persone o le cose da cui si vogliono trarre elementi di conoscenza utili alla ricerca della verità".

alcun limite temporale accade che il secondo comma dell'articolo 58 viene implicitamente ad abrogare il primo.

Con queste argomentazioni viene risolto, negativamente, il tentativo di una interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 58, secondo comma, del D.Lgs. 546/92. E si opta quindi per l'altro dei due esiti alternativi della questione. Ovvero il rinvio alla Consulta.

Quanto agli articoli della Carta Costituzionale che si assumono contrastare con la disposizione citata si deve ritornare a quanto esposto in precedenza in tema di uguaglianza e diritto di difesa.

Preferiamo, visto che si tratta di un breve passaggio, riportarlo testualmente: *“Non si ravvisa quindi manifesta infondatezza della questione di costituzionalità qui posta d'ufficio con riferimento alla contrarietà della normativa di che trattasi rispetto agli artt. 3 e 24 Cost., essendo innegabile il dato della disparità di trattamento delle parti, con intollerabile sbilanciamento a favore di quella facultata a produrre per la prima volta in appello documenti già in suo possesso nel grado anteriore ed in danno della controparte, costretta comunque a vedere limitata e compromessa la sua difesa per effetto dell'indubbia sottrazione di un grado di giudizio alla sua posizione processuale”*.

#### **4. Brevi conclusioni**

Bella, argomentata, ricca di spunti di riflessione e molto approfondita. Non può dirsi altro dell'ordinanza della CTR di Napoli. Uno di quei rari casi, che fortunatamente ancora esistono, in cui il Giudice tributario di merito (addirittura operando d'ufficio...) studia, analizza, scova appropriati riferimenti giurisprudenziali. Insomma una massima che dà piacere di lettura a chi sia appassionato della materia tributaria.

Al punto che tutto il commento si è in realtà plasmato sul ragionamento dei Giudici, nel tentativo di renderlo ancora più chiaro ai lettori.

Ma un commento deve contenere anche qualche rilievo analitico e, perché no, critico.

Con tutto il bene che si può dire (e che si è detto) delle argomentazioni sviluppate in giudizio allora, un passaggio non del tutto convincente ci è risultato quello nel quale le domande ed eccezioni di cui al primo comma dell'articolo 58 sono state assimilate ai documenti previsti dal secondo comma.

La *ratio*, si è detto, è stata trovata in quanto asserito dalle Sezioni Unite in merito ad una radice comune dei mezzi di prova. Con l'aggiunta, peraltro inconfutabile, che nel processo tributario tutti i mezzi di prova, alla fine, sono di carattere documentale. Ma l'equazione: domande

---

ed eccezioni = mezzi di prova non siamo del tutto riusciti a comprenderla.

Altra piccola annotazione in relazione agli articoli della Costituzione cui far riferimento nell'ipotizzata illegittimità della norma. Si è visto in più di un punto, ad esempio nell'analisi del rapporto tra termini perentori di cui all'articolo 32 e libertà di produzione in appello di cui al 58, secondo comma, che la soluzione interpretativa oggi prevalente può prospettare conclusioni irragionevoli sotto il profilo del diverso trattamento di situazioni che dovrebbero essere omogenee, una decadenza è una decadenza e un termine sfumato non dovrebbe potersi riaprire in appello: qui forse il giusto richiamo all'articolo 3 della Costituzione. Invece a nostro modesto avviso la questione della possibile violazione del principio della parità delle parti ha il suo riferimento diretto, più che nel generale principio di uguaglianza, invocato nelle conclusioni dell'ordinanza, nell'articolo 111 della Costituzione così come riformato nel 1999.

Ma sono veramente delle inezie che ci permettiamo di suggerire al cospetto di una massima molto ben scritta e sicuramente ottimamente motivata. Riferiremo dei suoi sviluppi.

**Corte di Cassazione, III Sezione Penale, Sentenza n. 24816  
del 15 giugno 2016**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

[Omissis]

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con ordinanza in data 18 giugno 2015 il Tribunale del riesame di Latina confermava il decreto di sequestro preventivo emesso in data 11 maggio 2015 dal Gip del Tribunale stesso nei confronti di Paolo Panico per il reato di cui all'art. 5, DLgs. 74/2000. Osservava il Tribunale che dovevano considerarsi sussistenti sia il fumus criminis che il periculum in mora.
2. Contro il provvedimento reiettivo, tramite il difensore fiduciario, ha proposto ricorso per cassazione il Panico deducendo un unico articolato motivo.
  - 2.1 Si duole anzitutto il ricorrente di violazione di legge per la carenza della motivazione in ordine al fumus commissi delicti, con particolare alla soglia di punibilità prevista per il reato ascrittogli.
  - 2.2 Lamenta poi la mancanza di motivazione in ordine al valore dei beni sottoposti a sequestro in rapporto al quantum confiscabile ex lege ed ai relativi principi di proporzionalità/adequatezza.
  - 2.3 In terzo luogo denuncia carenza motivazionale e probatoria in ordine alla riferibilità dei beni in sequestro ad esso ricorrente.
3. Il PG ha depositato requisitoria scritta con la quale chiede dichiararsi inammissibile il ricorso, ravvisando la piena legittimità del provvedimento impugnato.

**CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il ricorso è solo parzialmente fondato, per le ragioni che seguono.
2. Con un certo disordine espositivo, il ricorrente articolando un unico motivo di ricorso, enucleante più profili di censura, in buona sostanza critica il provvedimento impugnato sia in ordine al fumus commissi delicti sia in ordine al periculum in mora.

Quanto al primo profilo, in particolare, il Panico lamenta un'errata considerazione del Tribunale del riesame relativamente alla questione delle soglie di punibilità previste per il reato di cui all'art. 5, DLgs. n. 74/2000, specificamente denunciando la mancata considerazione di una appostazione contabile di importo tale che riporterebbe l'omissione dichiarativa per il 2010 sotto il limite di rilevanza penale vigente ratione temporis.

In astratto, essenzialmente si tratta di una censura doppiamente inammissibile, sia perché concerne la trama motivazionale del provvedimento, essendo la possibilità di tale censura non prevista dall'art. 325, c.p.p. sia perché riguarda valutazioni in fatto che competono in via esclusiva al giudice del merito cautelare. Peraltro va notato che la motivazione del Tribunale del riesame di Latina certamente non può essere ascritta alla categoria delle motivazioni "apparenti" - uniche censurabili, per giurisprudenza di legittimità pacifica, con il ricorso previsto da detta disposizione del codice di rito - puntualmente riscontrando le deduzioni difensive sia quanto alla soglia di punibilità applicabile ratione temporis (ma

al tempo della decisione, *v. infra*), che non è certo quella del 2010, ma quella, minore, del 2011 essendo il termine finale per presentare la dichiarazione fiscale sicuramente successivo all'entrata in vigore della nuova, più restrittiva, normativa, sia quanto alla considerazione di detta appostazione contabile "in diminuzione" dell'imponibile e del volume di affari, trattandosi, come detto, comunque di un apprezzamento in fatto non censurabile in questa sede.

Tuttavia, incidentalmente ed *ex officio*, va rilevato che nelle more del presente procedimento di cassazione è entrata in vigore una ulteriore, più elevata soglia di punibilità (euro 50.000 ex art. 5, DLgs. 158/2015) che senza dubbio è applicabile per il principio del favor rei di cui all'art. 2, quarto comma, c.p.

Quindi, va constatato che è venuta meno l'illiceità penale del fatto omissivo contestato per l'annualità impositiva 2013, trattandosi di IVA evasa per l'importo di euro 31.803,37.

3. Quanto al secondo profilo ossia relativamente al periculum in mora, il ricorrente si duole sia della determinazione del quantum sequestrabile sia della, mancata, motivazione del giudice del riesame sulla questione della riferibilità dei beni sequestrati ad esso ricorrente.

Ribadito il rilievo generale circa l'ammissibilità di siffatte doglianze, tenuto conto dello "sbarramento" di cui all'art. 325, c.p.p., la prima risulta manifestamente infondata, poiché il Tribunale del riesame ha dato congrua e completa risposta al correlativo motivo di impugnazione.

Infatti, come ha correttamente osservato il Tribunale medesimo, per ciò che concerne la individuazione e valorizzazione dei beni da sequestrare, tale specifica attività è demandata alla fase esecutiva del sequestro, anche sulla base dei valori di catasto (*v. Sez. 3, n. 10438 dell'8.2.2012*), bastando invece che il giudice della cautela determini l'ammontare massimo della misura, come è stato senz'altro fatto nel caso di specie (tra le molte, *v. da ultimo Sez. 3, n. 37848 del 7.5.2014, Chidichimo, Rv. 260148*).

Il secondo profilo della censura invece supera detto "sbarramento", mancando assolutamente ogni cenno del Tribunale del riesame sulla questione, che pure le era stata espressamente posta, della corrispondenza tra intestazione formale dei beni alla F.lli Panico Trasporti sas e la correlativa disponibilità dei beni medesimi da parte dell'indagato/sequestrato Paolo Panico. Sul punto va infatti ribadito il principio che «In tema di sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, quando il bene è formalmente intestato a terzi, pur se prossimi congiunti dell'indagato, non opera alcuna presunzione di intestazione fittizia, ma incombe sul pubblico ministero l'onere di dimostrare situazioni da cui desumere concretamente l'esistenza di una discrasia tra intestazione formale e disponibilità effettiva del cespite» (*v. Sez. 3, n. 14605 del 24.3.2015, Zaza, Rv. 263118*).

4. Per le superiori considerazioni, la ordinanza impugnata va annullata con rinvio al Tribunale di Latina, come rilevato, specificamente al fine della rideterminazione del valore sequestrabile per equivalente del profitto confiscabile, in considerazione della diminuzione dello stesso derivante dalla non punibilità dell'omessa dichiarazione IVA per l'anno 2013, nonché per la motivazione sul punto inerente la riferibilità dei beni in sequestro all'indagato.

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia al Tribunale di Latina.

**Commissione Tributaria Regionale di Napoli,  
Ordinanza n. 943/32/16 del 6 maggio 2016**

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI NAPOLI

[Omissis]

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con l'impugnata sentenza la C.T.P. di Napoli accoglieva il ricorso proposto da [Omissis] avverso il preavviso di fermo amministrativo come da epigrafe relativo all'auto M. 3 tg. [Omissis] di sua proprietà, preavviso speditogli dalla s.p.a. Equitalia Sud per conto dell'Agenzia delle Entrate di Napoli e del Comune di Napoli relativamente a dieci cartelle di pagamento per TARSU, IVA, IRPEF, IRAP ed altro dal 2005 al 2011, il tutto per un importo complessivo di euro 61.022,72.

Il ricorrente aveva dedotto l'omessa notifica delle cartelle richiamate in esso preavviso e la decadenza dal diritto a quelle esazioni tributarie, nonché la necessità di usare la detta auto per accompagnare il figlio minore portatore di grave handicap.

L'Agenzia delle Entrate di Napoli ed il Comune di Napoli, instauratosi il contraddittorio, si erano costituiti deducendo la loro estraneità alla lite, in quanto la notifica delle cartelle riguardava esclusivamente la s.p.a. Equitalia Sud, e quest'ultima, costituitasi anch'essa, aveva contestato in fatto ed in diritto ogni avversa deduzione.

La C.T.P. di Napoli, previamente ritenuto impugnabile il preavviso di fermo, lo annullava rilevando la mancata prova documentale della notifica delle cartelle sottesevi, pur rigettando la domanda di annullamento delle medesime e quella di declaratoria di decadenza.

Avverso tale sentenza proponeva appello la s.p.a. Equitalia Sud, producendo documentazione relativa alla notifica delle dette cartelle e comunque sostenendo l'erroneità della decisione adottata per divise inammissibilità ed infondatezza della domanda di annullamento del preavviso di fermo, nonché comunque per difetto di prova circa la dedotta necessità del contribuente di accompagnare con quell'auto il figlio minore portatore di handicap.

Radicatasi la lite nel presente procedimento di secondo grado, si costituiva solo [Omissis] resistendo all'appello per asserita tardività dell'avversa produzione documentale e formulando gravame incidentale in ordine al mancato annullamento di tutte le cartelle nonché in ordine al rigetto della deduzione di decadenza, tanto poi ribadendo in note difensive prodotte in data 1.4.2016.

Indi questo collegio ha adottato la deliberazione, come da dispositivo e motivi qui contenuti, all'udienza odierna, svoltasi con le formalità di cui all'art. 34 DLgs. 546/92 nella ricorrenza di ogni requisito previsto dalla detta norma.

**MOTIVI DELLA DECISIONE**

S'impone ai fini del decidere - previamente ammessa l'impugnabilità del preavviso di fermo (cfr. Cass. SS.UU. n. 11087/2010) - la delibazione di questa C.T.R. circa la questione di costituzionalità, da sollevarsi d'ufficio, in ordine al disposto dell'art. 58 co. 2 del DLgs. 546/92, sia in sé che in relazione al co. 1 della stessa norma, questione strettamente funzionale alla decisione della causa, in cui appunto si controverte della legittimità della produzione in appello della prova documentale della notifica delle cartelle prodromiche al preavviso di fermo in oggetto, pur se tale prova era nella disponibilità della parte producente, nella specie la s.p.a. Equitalia Sud, già in primo grado.

Il cit. art. 58 invero - dopo aver prescritto, al co. 1, pedissequamente al disposto dell'art. 345 c.p.c., che non possono essere prodotti nuovi mezzi di prova in appello, salvo che non siano ritenuti indispensabili o che la parte non dimostri di non aver potuto proporli o produrli in primo grado per causa ad essa non imputabile - al co. 2 sembra far salva indiscriminatamente la possibilità di produzione in secondo grado di nuovi documenti.

Ora, va subito ricordato che a riguardo si è ravvisata la specialità di tale ultima disposizione normativa - peculiare del rito tributario in cui non può trovare propriamente ingresso quasi nessun altro mezzo di prova ai sensi dell'art. 7 DLgs. 546/92- rispetto a quella generale di cui al cit. art. 345 c.p.c. (cfr., ex multis, Cass. n. 6914/2011; n. 10234/2012; n. 3661/2015) e che se n'è costantemente registrata una ferrea, e perfino burocratica, interpretazione letterale, donde viene avallata la legittimità della produzione di nuovi documenti in appello pur quando essi siano stati già, come nella specie, in possesso della parte che per sua mera inerzia non li abbia fino ad allora prodotti.

Per l'effetto la disposizione di legge in esame faculterebbe, a quanto già cennato, una libera ed incondizionata producibilità documentale cui non sarebbe d'ostacolo l'omessa o tardiva produzione di quegli stessi documenti in primo grado, e ciò in aderenza ad univoco orientamento della Suprema Corte (cfr., ex multis, Cass. n. 18907/2011; n. 20109/2012; n. 665/2014; n. 21909/2015).

Anzi al più la giurisprudenza di legittimità si è fatta scrupolo di affermare che dovrebbe applicarsi anche in secondo grado il limite posto dall'art. 32 DLgs. 546/92 per effetto del richiamo operato dall'art. 61 DLgs. n. 546/92, di guisa che la produzione di nuovi documenti in appello dovrebbe rispettare il termine di venti giorni liberi prima dell'udienza, oltre ad osservare le formalità di cui al co. 1 dell'art. 24 di esso DLgs. n. 546/92 (cfr. Cass. n. 20109/2012 e n. 3661/2015 già cit.).

Pertanto, per restare nello specifico, secondo l'insegnamento dei Supremi Giudici, la prova della notifica al contribuente delle cartelle prodromiche al preavviso di fermo in oggetto ben potrebbe essere acquisita nel presente grado, pur non avendo la s.p.a. Equitalia Sud provato la sussistenza di caso fortuito o forza maggiore impeditivi di tale produzione in primo grado.

In altri termini la perenzione cristallizzatasi davanti alla C.T.P. per mancata produzione di tali documenti o per ipotetica mancata produzione dei medesimi nel termine previsto dall'art. 32 del DLgs. n. 546/92 - termine di natura indubbiamente perentoria proprio perché prescritto come tempo utile ed ultimativo per il compimento di atti del processo, nell'evidente logica pubblicistica dell'ordinato suo svolgimento, donde trae appunto la propria ragion d'essere la comminatoria della decadenza (cfr. anche Cass. n. 655/2014 che, nel ravvisare la perentorietà in discorso, pur in assenza di espressa previsione legislativa, giustifica la decadenza con riferimento al rispetto del diritto di difesa e del principio del contraddittorio) - resterebbe sempre sanabile davanti alla C.T.R., o, nella peggiore delle ipotesi, lo resterebbe nel rispetto del termine dei venti giorni ex art. 32 cit. anteriori alla prima udienza in appello.

E per di più tale sanatoria opererebbe, come già detto, in modo del tutto incondizionato, e cioè neppure vincolato ad un previo giudizio di eventuale indispensabilità di quell'acquisizione, parallelamente a quanto previsto dal co. 1 dell'art. 58 in discorso (co. 1 implicante, a tacer d'altro, una delicata valutazione giudiziale che, districandosi fra veri e propri equilibrismi interpretativi, dovrebbe evitare di tradursi in interventi adiutori del giudice in violazione del diritto di difesa dell'altra parte). Su tali premesse, a parere di questa C.T.R., non si potrebbe sfuggire da questa alternativa: o ritenere costituzionalmente illegittima, senza mezzi termini, la disposizione in esame, o limitarla fortemente e significativamente in sede interpretativa.

A tal ultimo riguardo per documenti nuovi potrebbero piuttosto intendersi - ed invero proprio in ossequio alla cennata logica di specialità ascrivibile alla nota inibizione di esperire prove testimoniati ex art. 7 co. 4 DLgs. n. 546/92 cit.- documenti ulteriori rispetto a quelli già acquisiti, come nel caso in cui sussista la necessità di integrarli o anche di produrli per la prima volta in relazione alla sopravvenienza di argomentazioni fattuali o giuridiche esposte nella sentenza impugnata oppure nel gravame (a seconda che si consideri la posizione dell'appellante o dell'appellato), o ancora, al più, in ogni altro caso in cui non si sia già perento il diritto della parte di versarli in processo.

Ma - senza peraltro nascondersi che forse quanto appena delineato sarebbe già scritto nel sistema, di guisa che una tale lettura restrittiva e, ad avviso di questa C.T.R., costituzionalmente orientata finirebbe col rendere del tutto pleonastica la specificazione contenuta in esso art. 58 co. 2 - dovrebbe comunque evitarsi radicalmente che tale disposto normativo possa mai consentire di produrre in

appello documenti producibili in primo grado e nondimeno, senza cogenti ragioni giustificative, non prodotti affatto oppure non prodotti tempestivamente nel termine di cui all'art. 32 cit., e quindi documenti la cui produzione si sia perenta in primo grado.

È, a ben guardare, lo stesso concetto di perenzione ad indicare, nel lessico comune prima ancora e in quello giuridico, l'impossibilità di reviviscenza: si perime ciò che si perde e ciò che si perde più non risorge.

Sarebbe invero singolare che il sistema processuale tributario vietasse in primo grado l'acquisizione di documenti oltre i limiti temporali fissati dall'art. 32 DLgs. n. 546/92 per poi consentire in appello, ai sensi dell'art. 58 co. 2 dello stesso DLgs., la loro producibilità libera e piena.

Né meno libera e meno piena essa sarebbe anche a voler recepire il citato pensiero giurisprudenziale (Cass. n. 20109/2012 e n. 3661/2015) per il quale dovrebbe rispettarsi anche in grado d'appello il limite di cui all'art. 32 cit., e ciò in quanto resterebbe pur sempre il problema di consentire la reviviscenza di una facoltà processuale perenta.

E ciò non sarebbe soltanto antinomico rispetto alla dimensione logico-giuridica del perimersi decadenziale nei sensi sopra cennati, ma finirebbe, ancor peggio, col vanificare quel rispetto del diritto di difesa e del principio del contraddittorio di cui, come già detto, si fa opportunamente carico la giurisprudenza, ravvisandovi appunto la ratio stessa della decadenza (cfr. Cass. n. 655/2014 cit. ed anche n. 3661/2015 cit.).

Invero una produzione documentale nuova in appello, pur se possibile in primo grado e non avvenuta per mera inerzia della parte interessata, potrebbe essere voluta ad arte per impedire al contro-soggetto processuale la proposizione di motivi aggiunti in primo grado e quindi il pieno esercizio del diritto di difesa di quegli.

Né varrebbe opporre che una tale facoltà sarebbe pur sempre salva all'esito della produzione in appello, dal momento che, per com'è evidente, la controparte del produttore avrebbe, pur sempre e per sempre, perso - senza quindi possibilità di reviviscenze di sorta - un grado di giudizio utile alla sua difesa.

Utile alla difesa e perciò necessario ed anzi, ex art. 24 Cost., ineludibile.

Come si vede, quel tale rispetto del diritto di difesa e del principio del contraddittorio, rispetto pur valorizzato dalla citata giurisprudenza, verrebbe gravemente meno, con il risultato antigiusuridico di conculcare o limitare il diritto di difesa della parte non negligente ed invece favorire proprio la parte negligente che, avendo omesso di produrre in primo grado ciò che ben poteva produrre, verrebbe in tal modo ad essere premiata anziché essere sanzionata.

O meglio verrebbe ad essere premiata dopo essere stata sanzionata solo in maniera effimera e precaria in primo grado e perciò, in fin dei conti e per dirla tutta, solo per finta, così come solo per finta il diritto di produrre documenti si sarebbe estinto davanti al primo giudice per poi risorgere davanti al secondo.

E - si ripete - non vi resta implicata la sola preoccupazione logica e sistematica di postulare la possibilità di una tale resurrezione, ma ben piuttosto quella di veder minata in radice la certezza delle situazioni giuridiche di cui consta il rapporto processuale.

Infatti la decadenza del diritto di una parte non potrebbe mai radicare l'effetto estintivo che le è proprio con correlate conseguenze nel patrimonio giuridico della parte contrapposta: il diritto acquisito da quest'ultima di giovarsene, come di consueto, in via definitiva ed irreversibile più non sussisterebbe, dal momento che essa parte contrapposta resterebbe condannata ad uno stato di dubbio e precarietà sull'esistenza di quel suo diritto derivato dall'avversa caducazione, diritto che perciò potrebbe definirsi tale solo per intanto o, per così dire, allo stato degli atti.

Parallelamente la decadenza non avrà sancito, secondo la regola ordinaria, la morte, peraltro di tipo abortivo, del diritto non esercitato, ma solo una sorta di sua morte presunta, con l'intuibile precarietà che ne deriva.

Tanto varrebbe dunque liberalizzare fin da subito, in primo grado, la facoltà di produrre documenti senza limiti di sorta. E ciò anche e soprattutto al fine di evitare la contorsione logico-giuridica di scompensare gli spazi decisorii fra i due gradi di giudizio, restringendo il primo in attesa di ampliare eventualmente il secondo. Verrebbe così a crearsi un sistema ibrido in cui sarebbe possibile ed anzi in qualche modo precostituita una cognizione iniziale più ridotta rispetto a quella del gravame.

Ed invero l'estensione del giudizio d'appello risulterebbe in tal modo, in un abnorme ribaltamento dei tradizionali schemi processuali, non più dimensionato minoritariamente sul devolutum (nella più corretta accezione che trascende i meri aspetti difensivi ed argomentativi e coinvolge anche i mezzi di prova acquisiti e richiamati a supporto delle deduzioni censorie), bensì passibile delle più impreviste ed impensabili dilatazioni innescate dai nuovi documenti, fino a snaturare la stessa concezione del giudizio d'appello come *revisio prioris instantiae*.

Pertanto quantomeno s'imporrebbe, ad avviso di chi giudica, una lettura restrittiva del co. 2 dell'art. 58 DLgs. n. 546/92 - salvo a ritenerlo addirittura incostituzionale - rispetto a quella abilitante una produzione documentale senza limiti e condizioni in grado d'appello (o finanche con l'uguale limite di cui all'art. 32 DLgs. n. 546/92 applicato ex art. 61 dello stesso DLgs.), onde evitare l'effetto perverso di annullare le decadenze già verificatesi in primo grado e così sovvertire ogni garanzia di contraddittorio ed ogni certezza correlata a quest'ultimo, nonché, prima ancora, la Stessa dimensione strutturale e funzionale del processo che non consente regressioni di sorta nel suo coesistente divenire.

Stavolta dunque, a voler seguire il citato pensiero giurisprudenziale della Suprema Corte dal quale si dissente, la sanzione della decadenza resterebbe annullata, con singolare esito premiale dell'inerzia sottesa alla perenzione caducativa già realizzatasi e quindi con incidenza su effetti già definiti nel rapporto processuale fra le parti, non già *jussu judicis* come nella detta ipotesi della divisata indispensabilità del documento di cui al co. 1 dell'art. 58 in discorso, bensì addirittura, sempre e comunque, *ope legis*.

A tacer d'altro, poi, si dovrebbe anche ritenere che il co. 1 dell'art. 58 DLgs. n. 546/92 resti sempre abrogato dal suo co. 2, atteso che non sussiste un netto discrimine concettuale fra la categoria giuridica dei mezzi di prova e quella dei documenti, rientrando questi ultimi propriamente nel novero dei primi, quali mezzi di prova costituiti diversi da quelli costituendi e perciò come *species* dello stesso *genus* (cfr. Cass. SS.UU. n. 8203/2005), il tutto non senza ribadire ancora che nel processo tributario i mezzi di prova sono appunto essenzialmente i documenti, attese le minimali indicazioni dell'art. 7 DLgs. n. 546/92 circa gli altri mezzi istruttori consentiti e dovendosi altresì ricordare che neppure la c.t.u. può considerarsi tecnicamente un mezzo di prova (cfr., *ex multis*, Cass. n. 132/1996; n. 4720/1996; n. 996/1999; n. 14979/2000; n. 5422/2002; 9060/2003; 3004/2004; n. 13401/2005; n. 9522/2006 SS.UU.; n. 23087/2006; n. 24620/2007; n. 1850/2009 SS.UU.; n. 9461/2010; n. 3130/2011; n. 8989/2011; n. 2251/2013).

Il che renderebbe, per altro verso, alquanto pletorico il dettato di esso co. 1, per cui il riferimento letterale dei due commi in discorso rispettivamente ai mezzi di prova ed ai documenti si risolverebbe, in definitiva, in una dualità solo apparente.

Non si ravvisa quindi manifesta infondatezza della questione di costituzionalità qui posta d'ufficio con riferimento alla contrarietà della normativa di che trattasi rispetto agli artt. 3 e 24 Cost., essendo innegabile il dato della disparità di trattamento delle parti, con intollerabile sbilanciamento a favore di quella facultata a produrre per la prima volta in appello documenti già in suo possesso nel grado anteriore ed in danno della controparte, costretta comunque a vedere limitata e compromessa la sua difesa per effetto dell'indubbia sottrazione di un grado di giudizio alla sua posizione processuale.

Da quanto appena detto discende altresì, quasi a mo' di corollario, la non manifesta infondatezza della stessa questione di costituzionalità rispetto all'art. 117 co. 1 Cost. e, per esso, rispetto ai vincoli derivanti, a tacer d'altro, dall'art. 6 CEDU, che sancisce il diritto ad un processo equo.

A ciò si aggiungano le esposte notazioni, di immediata valenza logica prima che giuridica, riferite alla reviviscenza di diritti perenti o caducati ed ai connessi guasti giuridici che si verificherebbero in capo alla controparte della producente i nuovi documenti e, più in generale, nel sistema nonché, per quanto di ragione, in ordine alla stessa dimensione concettuale di processo come divenire non regressivo ed a quella di processo di secondo grado con devoluzione non maggiore rispetto al primo grado, non senza infine considerare tutte le anomalie e le incongruenze interpretative radicate dalla congiunta lettura dei due commi dell'art. 58 nei sensi detti.

Per tutto quanto precede, la tematica della legittimità costituzionale del complessivo disposto di tale norma, ad avviso di questa C.T.R., merita di essere approfondita, quantomeno alla stregua degli argomenti qui adottati *ex officio judicis*, nella parte in cui si prevede che la produzione di nuovi documenti in appello sia sempre ammessa (ancorché nei termini ex art. 32 DLgs. 546/92 per il disposto dell'art. 61 DLgs. n. 546/92), anche per i documenti già in possesso della parte in primo grado e da essa non prodotti affatto o non prodotti tempestivamente, e quindi ad onta dell'effetto decadenziale

---

definitivo ed insanabile verificatosi sulla facoltà di produrli in appello, salvo conclamate evenienze fortuite o di forza maggiore.

Ai sensi dell'art. 23 co. 2 della legge 11.3.1953 n. 87 il presente giudizio è sospeso fino alla definizione dell'incidente di costituzionalità, mentre ai sensi dell'art. 23 co. 4 della legge 11.3.1953 n. 87 la presente ordinanza sarà notificata alle parti costituite ed al Presidente del Consiglio dei Ministri, nonché comunicata ai Presidenti del Senato della Repubblica e della Camera dei Deputati.

P.Q.M.

La commissione così provvede:

- a) letti gli artt. 134 e 137 Cost.; l'art. 1 della legge cost. 9.2.1948 n. 1 e l'art. 23 della legge 11.3.1953 n. 87, dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 58 co. 2 del DLgs n. 546/92, sia in sé che in relazione al co. 1 di essa norma, per divisato contrasto con gli artt. 3, 24 e 117 co. 1 Cost., nonché con criteri di razionalità e con i principi generali dell'ordinamento nei sensi di cui in motivazione;
- b) dispone la sospensione del presente giudizio;
- c) dispone che, a cura della segreteria, la presente ordinanza sia notificata alle parti costituite ed al Presidente del Consiglio dei Ministri, nonché comunicata ai Presidenti del Senato della Repubblica e della Camera dei Deputati;
- d) dispone infine l'immediata trasmissione della presente ordinanza alla Corte Costituzionale assieme al fascicolo processuale nella sua interezza e con la prova delle avvenute e rituali notificazioni e comunicazioni predette.

## **- VADEMECUM - Il processo tributario telematico**

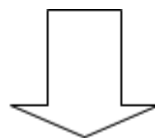
Avv. Marco Mecacci

Il processo tributario, oltre che nella forma ordinaria che prevede il concorso fra deposito cartaceo degli atti e comunicazioni al professionista in via telematica, può essere gestito dall'operatore **anche in via esclusivamente telematica**, grazie alla possibilità di utilizzare il ***Servizio Informatizzato della Giustizia Tributaria*** (S.I.Gi.T.) per il deposito e la comunicazione degli atti in forma elettronica.

### **I. REQUISITI:**

L'operatore deve essere **un professionista iscritto ad un Ordine**, dotato di *jus postulandi* davanti alle commissioni tributarie. Il professionista, può utilizzare il nuovo servizio, per il momento **limitato ai ricorsi depositati dopo il 1 dicembre 2015 nelle sole commissioni provinciali e regionali di Umbria e Toscana**, solo se in possesso di **tre requisiti indispensabili**.

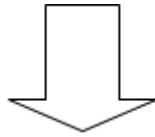
#### **A) POSSESSO DI UNA VALIDA CASELLA DI POSTA ELETTRONICA CERTIFICATA IDONEA ALLA TRASMISSIONE E ALLA RICEZIONE DEGLI ATTI**



*Lo standard della posta elettronica certificata, deve essere conforme a quanto disposto dall'art. 16bis D.lgs 546/92 (comunicazione conforme ai requisiti previsti dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni). Cfr anche art 7 D.m. 163/2013.*

---

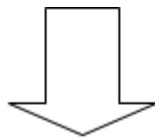
## **B) POSSESSO DI UN SISTEMA DI FIRMA DIGITALE DEGLI ATTI INFORMATICI**



*Per sistema di firma digitale, si può intendere, semplificando, un sistema di autenticazione degli atti tramite un dispositivo riconducibile unicamente al titolare del servizio, che consente di attribuire a lui la provenienza del documento e a terzi di verificarne la veridicità.*

*I dispositivi, comunemente chiamati “smart card”, sono resi disponibili da soggetti con rilevanza pubblica o comunque autorizzati al commercio e alla cessione.*

## **C) REGISTRAZIONE AL S.I.GI.T.**



*La registrazione al S.I.Gi.T., segue regole individuate dal dm 163/2013 e successivamente specificate dal D.M. 04/08/15, e può essere eseguita, previo possesso dei due precedenti requisiti al link:*

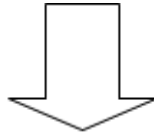
<https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/it/web/guest/registrazione-ptt-sigit>

## **II. CARATTERI DEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO:**

### **FACOLTATIVITÀ MA IRREVERSIBILITÀ**

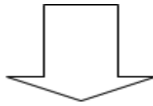
*Il possesso dei requisiti e la scelta del canale telematico è facoltativa, ma una volta avviata non può essere soggetta a cambiamento, a meno di sostituzione del difensore (art 2 DM 163/2013). I requisiti si distinguono nullità sanabili (a) e nullità insanabili (b).*

### **III. INIZIO DEL PROCESSO TELEMATICO**



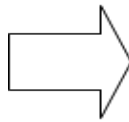
#### **(a) NOTIFICAZIONE DEL RICORSO:**

**UNICAMENTE TRAMITE POSTA ELETTRONICA CERTIFICATA** (art 9 D.M 163/2013), che vale come elezione di domicilio per le successive comunicazioni da part e della segreteria (art 5, 6 e 7 D.M. 163/2013).



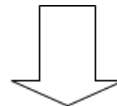
##### **(a1) FORMA DEGLI ATTI PROCESSUALI**

*Il ricorso introduttivo, deve essere redatto in formato .pdf nativo (non derivante da scansione) e sottoscritto digitalmente*



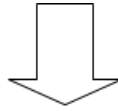
##### **(a2) PROCURA ALLE LITI**

*Se il cliente è soggetto dotato di firma digitale può essere sottoscritta digitalmente, e deve esser successivamente ulteriormente sottoscritta dal difensore per autentica. Se il cliente non è in possesso di firma digitale la procura deve essere sottoscritta, successivamente scansionata e sottoscritta digitalmente dal difensore per autentica (art. 4 D.M. 163/2013).*



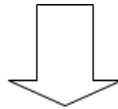
#### **(b) DEPOSITO DEL RICORSO:**

*Il ricorso è depositato **UNICAMENTE TRAMITE S.I.Gi.T. NELLA SEGRETERIA DELLA COMMISSIONE**, unitamente ai documenti, che possono essere redatti in vari formati, incluso il .pdf scansionato. Oltre ai documenti deve essere depositata la ricevuta di avvenuto pagamento del contributo unificato e la nota di iscrizione a ruolo. Il S.I.Gi.T. rilascia la ricevuta di accettazione con data di trasmissione, e successivamente il numero di iscrizione de ricorso nel Registro Generale (art. 10 D.M. 163/2013).*



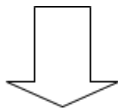
### **(c) COSTITUZIONE DEL RESISTENTE**

*La costituzione del resistente in via telematica è **EVENTUALE**, poiché l'art 2 D.M. 163/2013 consente la scelta della via telematica a tutte le parti e non prevede che al scelta di una possa influire sulle altre. Se il resistente sceglie di costituirsi in modalità telematica, le modalità di costituzione e di deposito degli atti seguono le regole previste per il ricorrente. Le controdeduzioni, pertanto, dovranno essere depositate in formato .pdf nativo, la procura dovrà seguire le regole fissate dall'art. 4 D.M. 163/2013, ed i documenti dovranno essere depositati in idoneo formato.*



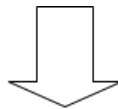
### **(d) DEPOSITO DEGLI ATTI SUCCESSIVI**

*Tutti gli atti e i documenti informatici prodotti successivamente alla costituzione in giudizio, come le memorie illustrative, le repliche o gli altri atti endoprocessuali, devono essere depositati esclusivamente mediante il S.I.Gi.T. e devono contenere l'indicazione del numero di iscrizione al registro generale. Il sistema rilascia idonea ricevuta*



### **(e) PROVVEDIMENTO CHE DEFINISCE IL GIUDIZIO**

*La sentenza viene redatta con l'apposizione della firma digitale da parte dei componenti del collegio, viene trasmessa mediante S.I.Gi.T., e viene depositata nella segreteria nelle forme ordinarie disposte dall'art. 37 D.lgs 546/1992. (art 16 D.M. 163/2013).*



### **(f) GIUDIZIO D'APPELLO**

*L'introduzione del procedimento, la costituzione in giudizio e il deposito mediante il S.I.Gi.T. degli atti e documenti relativi al giudizio d'appello, seguono le medesime regole previste per il giudizio di primo grado (art. 13 D.M. 163/2013). Da tenere presente che la scelta di avvalersi del processo tributario telematico può anche essere eseguita per la prima volta in appello, trattandosi di grado di giudizio autonomo. La disposizione, non sembra contrastare con l'art. 2 comma 3 D.M. 163/2013, che espressamente estende l'obbligo di utilizzazione della modalità telematica anche al giudizio d'appello, quando sia stata scelta nel corso del giudizio di primo grado.*

