

#17.2016



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

- › Il nuovo diritto di interpello nello statuto dei diritti del contribuente: il punto di vista dei professionisti
- › La tutela cautelare nel nuovo processo tributario
- › Il Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA) per lo scambio automatico delle informazioni
- › Il contenuto dell'atto rideterminativo nella "nuova" disciplina dell'art. 29 del D.L. 78/2010
- › Il principio enunciato dalla sentenza Taricco della Corte di Giustizia Europea a quali reati in materia Iva potrebbe essere estensibile?
- › L'indebita esenzione IVA non costituisce dichiarazione fraudolenta
- › In mancanza di contraddittorio preventivo l'ipoteca va cancellata



#17.2016

Approfondimento online - Anno 2

iltributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

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 o contattateci al seguente indirizzo:

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

E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



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

Collegati su 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

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: info@iltributo.it o collegati al ns sito



Una proposta per migliorare la qualità delle sentenze tributarie di merito02
di Luca Mariotti

Approfondimento

Il nuovo diritto di interpello nello statuto dei diritti del contribuente:
il punto di vista dei professionisti05

di Francesco Pistolesi

La tutela cautelare nel nuovo processo tributario17

di Maurizio Villani

Il *Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA)* per lo scambio
automatico delle informazioni22

di Paolo Soro

Il contenuto dell'atto rideterminativo nella "nuova" disciplina dell'art.
29 del D.L. 78/201027

di Patrik Angelone

Il principio enunciato dalla sentenza Taricco della Corte di Giustizia Europea
a quali reati in materia Iva potrebbe essere estensibile?35

di Beatrice Belli

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione


L'indebita esenzione IVA non costituisce dichiarazione fraudolenta 41
(Corte di Cassazione Penale, Sez. III - Sentenza n. 8668 del 3 marzo 2016)


commento di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban

In mancanza di contraddittorio preventivo l'ipoteca va cancellata 44
(Corte di Cassazione Civile, Sez. VI - 5 – Ordinanza n. 3783 del 26 febbraio 2016)

commento di Maurizio Villani

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione Penale, Sez. III - Sentenza n. 8668 del 3 marzo 2016 47

 Corte di Cassazione Civile, Sez. VI - 5 – Ordinanza n. 3783 del 26 febbraio 2016 59



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®

Il Punto

Una proposta per migliorare la qualità delle sentenze tributarie di merito

di Luca Mariotti



Capita spesso a chi per professione difende i contribuenti nei gradi di merito della giustizia tributaria di avere delle sorprese negative. Chi scrive ha recentemente visto condannare alle spese il contribuente che è stato in larga parte vittorioso (senza alcuna motivazione) affermare la valenza confessoria dell'atto di adesione di una s.r.l. rispetto alla tassazione per trasparenza dei soci, privilegiare la dichiarazione di un terzo contenuta in un p.v.c. rispetto agli elementi documentali che dimostravano la falsità o quantomeno l'erroneità della stessa (ancora senza motivo alcuno), asserire la sostanziale coincidenza quanto ad elementi probatori della inesistenza soggettiva di un acquisto rispetto a quella oggettiva, applicare sanzioni a chi sbaglia a tassare un atto sulla base di quanto affermato da una sentenza di un anno dopo la sua registrazione, decidere su un "redditometro" secondo equità.... E potremmo continuare a lungo. Per non parlare di principi alla base del giudizio estrapolati impropriamente da altre branche del diritto e che con la enorme complessità della materia fiscale hanno davvero poco a che vedere.

I colleghi e gli amici con i quali continuamente ci si raffronta riportano di altre paradossali vicende. E anche dal lato dell'Amministrazione non mancano i problemi: qualche giorno fa parlando con il responsabile dell'area legale di un importante ufficio dell'Agenzia delle Entrate abbiamo raccolto personalmente una critica a molte sentenze di merito, sfavorevoli, in questo caso all'amministrazione.

Insomma c'è, a detta degli operatori, un problema di livello della giustizia tributaria di merito.

La materia tributaria è bellissima: coinvolge elementi aziendalistici, numeri e modelli statistici, indagini complesse, con successiva elaborazione attraverso riferimenti costituzionali fondamentali, principi immanenti di matrice statutaria, istituti del diritto civile e commerciale, di quello amministrativo, delle procedure.

Chi partecipi ad un convegno in ambito fiscale presso un qualunque ordine professionale o presso qualsiasi università porterà con sé spunti interessanti, elaborazioni dottrinali ponderate e minuziose ed alimenterà, se servisse, la propria passione per questa affascinante materia.

Poi, quando il cliente chiede banalmente se questi stessi principi, che il professionista preparato dettagliatamente spiega, saranno recepiti nel giudizio tributario che lo vede ricorrente che risposta ottiene? Quella per cui è impossibile prospettare con ragionevole approssimazione l'esito di una causa al cospetto dell'eterogeneo mondo dei Giudici tributari di merito. Eterogeneo anche in positivo, giacché ogni tanto, capita comunque di leggere alcune sentenze scritte e motivate in modo sublime. Ma si tratta ormai di vere e proprie rarità.

Taluni colleghi e studiosi, anche dalle colonne del "Tributo", hanno posto con forza la questione dell'indipendenza dei Giudici Tributari. E molti preparati professionisti inseriscono ormai ritualmente nei ricorsi la relativa eccezione di incostituzionalità delle norme regolanti l'attuale sistema. Con qualche prospettiva di esito positivo della questione, per la verità, sia in ambito giurisdizionale, sia, cambiando ottica, in quello politico.

Ma esiste parallelamente un problema di qualità dei giudizi tributari che, se può essere in parte ricollegato all'altro aspetto, non è per niente conseguente e non si può risolvere dipanando la questione dell'indipendenza. Se in altri termini la magistratura tributaria venisse portata in ambito del dicastero della Giustizia, cambierebbe la preparazione di chi decide? Anche istituendo, con risorse difficili da reperire, una magistratura tributaria togata, ci sarebbe oggi il personale adatto? Insomma, per dirla con la Corte Costituzionale (196/82) *"l'indipendenza va cercata piuttosto nei modi con i quali si svolge la funzione che non in quelli concernenti la nomina dei membri"*.

Il problema riguarda tutti i gradi di giudizio. Ma se saltuariamente si leggono sentenze delle Sezioni Tributarie della Suprema Corte suscettibili di generare qualche critica, è vero anche che quotidianamente questo livello di giurisprudenza viene pubblicato e discusso. Cosa accade invece nelle commissioni di merito? Nessuno conosce le sentenze e raramente esse emergono a dignità di stampa: insomma qualunque cosa succeda in quelle (spesso stringate) motivazioni, l'assenza di visibilità e la mancanza di responsabilità dei Giudici tributari (se non in rarissimi casi molto difficili da affermare), fanno sì che le conseguenze rimangano note solo a chi impatta con esse e, talvolta, ne subisce i pesanti effetti.

Già, perché in due gradi di giudizio si può comunque far chiudere un'impresa, devastare economicamente una famiglia e provocare (magari in maniera giusta e legittima) conseguenze permanenti. Con norme cautelari ancora deboli che non tutelano, malgrado le recenti modifiche. E dopo? Anche le variazioni intervenute nei giudizi per Cassazione in nome dell'economia processuale non aiutano certo. Com'è noto infatti, due gradi di giudizio conformi possono essere fatali.

Chi controlla queste Commissioni? Non siamo riusciti a capirlo. Esiste sì un Presidente, il quale ai sensi dell'art. 39 del D.L. 98/2011, può segnalare al Ministero delle Finanze, per i provvedimenti di competenza, *"la qualità e l'efficienza dei servizi di segreteria della propria commissione"*. Quindi c'è un controllo, almeno, sui servizi di segreteria. In ciascuna commissione tributaria regionale è istituito un ufficio del massimario, con il compito di *"rilevare, classificare ed ordinare in massime le decisioni della stessa e delle commissioni tributarie provinciali aventi sede nella sua circoscrizione"* (art. 40 del decreto 545/92). La Giustizia Tributaria, nelle proprie strutture organizzative, fornisce statistiche e monitoraggio sul piano quantitativo. Udienze, ricorsi decisi, percentuali di esiti pro-fisco e pro-contribuente. Ma non siamo riusciti a reperire alcun vaglio di carattere qualitativo. Ovviamente tale auspicabile verifica non è tesa a minare in altro modo rispetto a quanto detto sopra l'indipendenza del Giudice, o ad incrinare la libertà del legittimo convincimento di chi decide, ma piuttosto ad assicurare almeno il rispetto delle Leggi e delle letture date dalle Supreme Corti in modo convincentemente stabilizzato. Perché la Giustizia è comunque amministrata in nome del Popolo, come recita la nostra Costituzione e pure la sovranità alla base del sistema normativo appartiene al Popolo. Non è dunque da valorizzare come indipendente chi senza controlli si distacchi dalla Legge.

E allora proviamo a formulare una proposta.

Abbiamo istituito presso la nostra Associazione un indirizzo di posta: **calamaio@iltributo.it**. Ad esso chiunque potrà scrivere inviando sentenze che, per qualche motivo, ritiene non in linea con norme di legge o principi consolidati o che reputa comunque affette da errori evidenti. O anche sentenze particolarmente brillanti o contenenti principi convincenti e magari innovativi.

I dati di queste sentenze non verranno mai divulgati. Non vogliamo fare giornalismo d'assalto, né tantomeno compilare liste di buoni e cattivi con riferimento a Commissioni, a Sezioni, a Giudici. Nella maniera più assoluta.

Ci limiteremo con il tempo, se avremo materiale necessario, a segnalare i principali errori in cui è facile incorrere oppure le aree geografiche nelle quali si formi, qualora ciò accada, un particolare indirizzo da ritenere non corretto alla luce della normativa e della giurisprudenza prevalente.

Lo scopo? Non certo quello di creare polemiche o tensioni. Solo quello di coltivare e diffondere, come abbiamo sempre fatto, la conoscenza di questa materia.



Il nuovo diritto di interpello nello statuto dei diritti del contribuente: il punto di vista dei professionisti**

di Francesco Pistolesi

Professore Ordinario di Diritto Tributario

La nuova disciplina degli interpelli è esaminata essenzialmente nell'ottica dei professionisti e, quindi, dei contribuenti che si risolvono ad avvalersi di questo istituto. Vengono, in particolare, evidenziati i profili di novità che rendono più efficiente l'assetto degli interpelli, grazie all'omogeneizzazione del relativo procedimento ed alla riduzione dei termini di risposta, e ne incentivano così la proposizione, nell'interesse tanto dei privati quanto dell'Amministrazione finanziaria. Particolare apprezzamento meritano, poi, la pressoché integrale soppressione degli interpelli "obbligatori", con la parziale eccezione di quello "disapplicativo", e l'equilibrato assetto raggiunto fra le esigenze di controllo del Fisco ed i doveri di informazione dei contribuenti che non facciano ricorso ai nuovi interpelli (che tengono luogo di quelli che, finora, erano "necessari") o ne disattendano il relativo responso. Infine, una nota critica viene rivolta alla previsione della facoltativa impugnazione "differita" della risposta all'interpello "disapplicativo".

Nel previgente assetto degli interpelli, erano numerosi i motivi di insoddisfazione per i professionisti e, per l'effetto, per i contribuenti dei quali costoro rappresentavano le ragioni.

Anzitutto, appariva irragionevole la tripartizione degli interpelli.

Quello "disapplicativo", ex art. 37 *bis*, comma 8 del D.P.R. n. 600/1973, avrebbe potuto essere assorbito nell'interpello "speciale", disciplinato

dall'art. 21 della L. n. 413/1991, poiché ne condivideva oggetto e finalità allorché quest'ultimo concerneva la valutazione dei mezzi di prova (in relazione ai costi sostenuti nei Paesi a fiscalità privilegiata, di cui all'art. 110, comma 10 del D.P.R. n. 917/1986, ed al rimborso di ritenute ai non residenti, ex art. 27 *bis*, comma 5 del D.P.R. n. 600/1973).

Inoltre, sebbene l'interpello "speciale" si diffe-

** Testo, riveduto ed integrato, della relazione svolta al seminario, promosso da ABI Servizi a Roma il 1° marzo 2016, avente ad oggetto "L'attuazione della Delega Fiscale: le novità per gli intermediari".

renziasse ontologicamente da quello "ordinario" (nel secondo non si aveva di mira la qualificazione giuridica di fattispecie o l'apprezzamento di prove, come nel primo, ma la corretta esegesi delle norme), la diversità dei relativi procedimenti e, in particolare, dei termini di risposta risultava priva di ogni giustificazione.

Esistevano, quindi, tre interpelli, che ben avrebbero potuto ridursi a due, e v'erano comunque tre distinti procedimenti (in uno dei quali, quello relativo all'interpello "disapplicativo", non era nemmeno contemplato il meccanismo del "silenzio - assenso").

Per non dire, ancora, che attendere 120 o, soprattutto, 180 giorni (senza contare eventuali interruzioni e nuovi decorsi dei termini cagionati da richieste istruttorie) per conseguire il responso dell'Amministrazione finanziaria dissuadeva molti contribuenti, specialmente le imprese, dal ricorrere agli interpelli - rispettivamente, "ordinario" e "speciale" - vanificandone così l'utilità per entrambe le parti del rapporto obbligatorio d'imposta.

Ancora, appariva inaccettabile l'impossibilità di ricorrere all'interpello "speciale" nelle ipotesi, diverse dall'art. 37 *bis* cit., nelle quali il Fisco poteva far leva sul cd. "abuso del diritto". Si assisteva, infatti, ad un'incomprensibile disparità di trattamento fra coloro che, potendo ricondurre il proprio caso personale al ricordato art. 37 *bis*, avevano modo di conoscere l'indirizzo interpretativo dell'Agenzia delle Entrate sulla potenziale elusività della fattispecie rappresentata e quanti, pur consci di poter incorrere in analoga contestazione ad opera del Fisco, si vedevano precluso l'accesso all'interpello perché la vicenda che li riguardava non rientrava fra quelle enunciate nella suddetta norma.

Ma più d'ogni altra cosa era censurabile l'estensione della disciplina dell'interpello "ordinario" ad una serie di fattispecie del tutto anomale, nelle quali non veniva in rilievo l'interpretazione delle norme tributarie ed era fatto obbligo al contribuente di ricorrere all'interpello per conseguire un determinato effetto.

In queste ipotesi, l'interpello "ordinario" veniva impiegato come un mezzo valido per tutti gli scopi, quando il legislatore avvertiva il bisogno dello svolgimento di un procedimento amministrativo che servisse a conferire certezza e stabilità al rapporto impositivo, nonché, a seconda dei casi, ad evitare condotte elusive ed a garantire la preventiva verifica dei presupposti di accesso ad un regime di quantificazione del reddito tassabile o di applicazione di agevolazioni.

Tale determinazione poteva anche apprezzarsi in quanto idonea a favorire la condivisa attuazione delle obbligazioni tributarie ed eliminare così possibili occasioni di contrasto tra i contribuenti e l'Erario.

Non meritava, perciò, tanto di essere criticato il ricorso ad un procedimento amministrativo per realizzare i fini predetti, quanto l'impiego che veniva fatto dell'interpello "ordinario".

Da un lato, se ne tradiva la natura e, soprattutto, si rinunciava a creare un procedimento ad hoc che, valorizzando il contraddittorio fra il privato e l'Amministrazione finanziaria, assicurasse al primo l'auspicabile certezza nell'adempimento dei propri doveri impositivi e consentisse alla seconda il preventivo riscontro delle condizioni di applicazione di talune norme nel più ampio contesto della funzione di controllo da essa svolta.

Dall'altro lato, la circostanza che la domanda di interpello fosse obbligatoria e la relativa risposta positiva risultasse indispensabile per godere di certe agevolazioni o per fruire di un metodo di individuazione della base imponibile o per evitare l'operatività di alcuni precetti antielusivi imponeva di ammettere l'impugnabilità del responso negativo.

Cosicché risultava alterato il naturale assetto degli interpelli, concepiti come mezzi facoltativi per i privati e strumenti per fornire indicazioni non vincolanti per il Fisco e, come tali, non suscettibili di integrare l'interesse degli istanti ad agire in sede giurisdizionale al cospetto delle risposte che ne disattendevano i convincimenti.

* * * *

Quelle appena evidenziate erano le più significative criticità della disciplina degli interpelli allorché l'art. 6, comma 6 della L. n. 23/2014 delegava il Governo ad operarne la "revisione generale", allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, *"anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri"*, eliminando altresì gli interpelli "obbligatori" nei casi nei quali *"non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e l'Amministrazione"*.

Il legislatore si era, evidentemente, reso conto che l'assetto degli interpelli non appariva coerente con le finalità ad essi sottese ed era comunque inadeguato a realizzarle. Al contempo, l'art. 6, comma 6 cit. dimostrava la piena consapevolezza del medesimo legislatore circa l'importanza del ruolo assolto dagli interpelli nell'ordinamento tributario.

Essi permettono ai contribuenti di chiarire la propria posizione ed ottenere certezza sull'atteggiamento del Fisco in proposito. Consentono, poi, all'Amministrazione finanziaria di attuare le proprie essenziali funzioni di favorire il corretto adempimento dei doveri impositivi da parte dei privati e di controllo (oltretutto, anticipato) delle fattispecie che ne formano oggetto.

Gli interpelli rappresentano, dunque, uno strumento fondamentale per incrementare la *compliance*, cui la stessa L. n. 23/2014 mostrava la massima attenzione attraverso le norme in tema di "comunicazione e cooperazione rafforzata", di "gestione e controllo del rischio fiscale" e di "tutoraggio", recate dal comma 1 al comma 4 dell'art. 6 cit..

* * * *

Dalla Legge di delega emergevano tre chiare indicazioni per il Governo:

- ✓ la realizzazione dell'omogeneità della disciplina degli interpelli;

- ✓ il miglioramento dell'efficienza del relativo assetto;
- ✓ la soppressione degli interpelli "obbligatori" che fossero fonte di aggravii per i contribuenti ed il Fisco.

Con il D.L.vo n. 156/2015, il Governo ha dato attuazione alla delega conferitagli e si può senz'altro riconoscere che i criteri direttivi forniti dalla L. n. 23/2014 sono stati rispettati.

Per l'esattezza, la riforma ha eliminato le più rilevanti perplessità che, dal punto di vista dei contribuenti e dei loro professionisti, contrascegnavano il passato regime.

Il nuovo procedimento uniforme elimina le principali anomalie ed inefficienze delle regole procedurali che finora caratterizzavano i tre tipi di interpello.

La realizzata uniformità del procedimento non ha, peraltro, fatto venir meno la necessaria autonomia dei vari interpelli, che è frutto della diversità dei relativi presupposti, oggetti ed effetti.

Infine, l'eliminazione degli interpelli "obbligatori", con la parziale eccezione – come vedremo - di quello "disapplicativo", si è accompagnata all'introduzione di nuovi doveri di informazione a carico dei privati ed alla correlata previsione di sanzioni per la loro omissione. Ciò che realizza l'occorrente temperamento fra la soppressione dei ricordati interpelli "obbligatori", da una parte, e la necessità che l'Amministrazione finanziaria venga a conoscenza delle circostanze che finora ne imponevano la presentazione e, più in generale, che possono consentirle lo svolgimento degli opportuni controlli in ordine alla correttezza dell'operato dei contribuenti, dall'altra parte.

* * * *

Prendiamo le mosse dall'omogeneizzazione del procedimento.

Un "unico" procedimento per i diversi interpelli contemplati dall'art. 11 della L. n. 212/2000

(“ordinario”, nella duplice veste di “ordinario interpretativo” e “ordinario qualificatorio”, “probatorio”, “anti abuso” e “disapplicativo”) semplifica ed agevola significativamente l’attività dei professionisti.

Del resto, il fatto che le risposte ai vari interpellati presuppongano il compimento di attività amministrative eterogenee (la qualificazione di fattispecie dubbie, l’interpretazione delle norme e l’apprezzamento di elementi di prova, a seconda appunto dell’obiettivo che ciascun interpellato persegue) non è d’ostacolo all’omogeneità delle regole dei relativi procedimenti.

La conservazione, invece, della pluralità di interpellati va apprezzata perché distinti sono i relativi presupposti, oggetti ed effetti.

Quanto ai presupposti, due sono le novità che saranno valutate positivamente dai professionisti poiché incrementano le possibilità per i loro assistiti di conseguire le auspiccate certezze in ordine ai rapporti tributari dei quali sono parti:

1. grazie all’interpellato “ordinario qualificatorio”, il privato può elidere l’incertezza sussistente sulla *“corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime”* [secondo quanto si legge nel nuovo art. 11, comma 1, lett. a) cit.]: trattasi, in sostanza, della richiesta di qualificare una fattispecie rilevante per applicare o meno un certo precetto o per applicarne uno anziché un altro, che sia diversa (a) da una potenziale fattispecie elusiva (per la quale occorre far ricorso all’interpellato “anti abuso”) e (b) dalle fattispecie interessate dal cd. “ruling internazionale” (riformato dall’art. 1 del D.L.vo n. 147/2015) e dal regime dei cd. “nuovi investimenti” (di cui all’art. 2 del medesimo D.L.vo n. 147); ne sono esempi la qualificazione di un’azienda, di una stabile organizzazione, delle spese di pubblicità o di rappresentanza (casi, quelli testé indicati, rammentati nella relazione di accompagnamento del D.L.vo n. 156/2015), di un terreno come edificabile, di un’interposizione nel possesso dei redditi, e via discorrendo;

2. con l’interpellato “anti abuso”, ogni ipotetica condotta elusiva può finalmente essere sottoposta all’Amministrazione finanziaria affinché essa possa esprimersi al riguardo.

Gli oggetti, poi, degli interpellati sono riconducibili a tre distinte ed irriducibili tipologie, così come avveniva nel precedente regime normativo.

Infatti, il parere richiesto al Fisco può tuttora concernere:

- ✓ la qualificazione giuridica di una fattispecie (come accade sia nell’interpellato “ordinario qualificatorio” che in quello “anti abuso”): il dubbio riguarda la qualificazione di un fatto al cospetto della norma, al fine di poterne affermare la riconducibilità o meno al relativo regime precettivo;
- ✓ l’interpretazione di una norma (è il caso dell’interpellato “ordinario interpretativo”): qui, il dubbio attiene alla lettura della norma posta a contatto con un determinato fatto;
- ✓ la valutazione di mezzi di prova (che viene in rilievo nell’interpellato “probatorio” ed in quello “disapplicativo”): essa risulta funzionale tanto per accedere ad un dato regime fiscale o per esserne esclusi (si impiega l’interpellato “probatorio” per aderire al cd. “consolidato mondiale”, ex art. 132 del D.P.R. n. 917/1986, o per sottrarsi alla disciplina delle cd. “società di comodo”, di cui all’art. 30 della L. n. 724/1994) quanto per conseguire la desiderata non operatività (grazie all’interpellato “disapplicativo”) delle norme tributarie “antielusive”, quali sono quelle sul riporto delle perdite realizzate dalle imprese (artt. 84 e 172 del D.P.R. n. 917/1986).

Per ciò che riguarda gli effetti, v’è una novità che merita di essere segnalata e che verrà gradita dai professionisti e dai loro clienti.

Con una precisazione che ha il merito di risol-

vere ogni dubbio sulla portata vincolante per l'Amministrazione finanziaria del responso reso all'istanza di interpello, l'art. 11, comma 3 cit. chiarisce che esso "vincola ogni organo" dell'Amministrazione stessa, così chiarendo che pure la Guardia di Finanza soggiace al parere fornito dalle Agenzie fiscali.

Lo si poteva affermare con certezza anche in passato (non avrebbe avuto senso, difatti, che l'organo istruttorio non subisse il vincolo gravante sull'organo competente ad assumere le determinazioni sui rapporti investiti dall'attività di indagine), ma averlo puntualizzato è ragione di sicuro apprezzamento.

Inoltre, l'art. 11, comma 3 cit. – oltre a ribadire la nullità degli atti, pure dal contenuto impositivo o sanzionatorio difformi dalla risposta, espressa o tacita – aggiunge che l'efficacia del parere "si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salva rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'Amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante".

Resta, quindi, confermato che l'eventuale *revirement* del Fisco non rileva allorché il contribuente si sia conformato al responso ricevuto.

La rettifica riguarda, pertanto, i soli "eventuali comportamenti futuri".

E' indubbio che la norma attenga essenzialmente all'applicazione dei tributi "periodici" - investiti dall'interpello "ordinario" (nella sua duplice veste) - ossia contraddistinti da presupposti che si ripetono in termini tendenzialmente conformi nel tempo, ma non può escludersi che essa possa interessare anche i rapporti oggetto degli altri interPELLI. Si immagini, per esempio, che – in esito alla risposta all'interpello "anti abuso" – il contribuente abbia operato determinati ammortamenti o deduzioni di perdite fiscali: laddove l'Amministrazione finanziaria muti avviso, ciò rileverà solo per le condotte successive a tale revisione.

Infine, ed ancora in relazione agli effetti discendenti dal parere, la risoluzione n. 104/E del 15 dicembre 2015 dell'Agenzia delle Entrate precisa che detto responso "avrà effetti limitatamente al settore impositivo e alle norme invocati dal contribuente nell'istanza" di interpello "anti abuso" "e sempre nei soli limiti delle fattispecie rappresentate e delle richieste formulate".

Tale precisazione trae spunto dal fatto che, come si legge nella ricordata risoluzione, l'art. 10, comma 5 bis della L. n. 212/2000 "non impone al contribuente istante di presentare una richiesta di parere relativa a tutti i tributi connessi o collegati all'operazione rappresentata", di modo che il medesimo contribuente "è tenuto ad indicare il settore impositivo in relazione al quale il parere viene richiesto, specificando le norme che ritiene applicabili (comprese quelle che lo stesso ipotizza passibili di abuso in relazione all'operazione rappresentata)".

Quanto afferma l'Agenzia delle Entrate è corretto, ma quest'ultima non potrà che adeguarsi alla propria risposta anche in relazione ai tributi che, seppure non investiti dall'istanza di interpello, non presentino aspetti applicativi del tutto diversi ed alieni rispetto a quelli considerati nella risposta stessa.

In altre parole, il responso non può che riverberarsi sul tributo o sui tributi non indicati nella richiesta di interpello che non contemplino profili applicativi necessitanti di un'autonoma valutazione ai fini elusivi. Lo impongono i principi di imparzialità, buona fede ed efficienza del proprio operato che sempre devono caratterizzare l'azione dell'Amministrazione finanziaria.

Tant'è vero che, pur non potendosi invocare la sanzione di nullità (*rectius* annullabilità) recata dall'art. 11, comma 3 cit., l'eventuale pretesa impositiva che, sostanzialmente (ancorché non formalmente), dovesse contraddire la risposta all'interpello non potrebbe che essere disattesa siccome lesiva dei valori testé evidenziati.

* * * *

La menzionata omogeneizzazione non ha interessato due nuove figure di interpello.

Il primo è disciplinato dall'art. 2 del D.L.vo n. 147/2015 ed è riservato alle imprese che intendono effettuare investimenti in Italia di ammontare non inferiore ad euro 30 milioni e che abbiano significative e durature ricadute occupazionali.

Secondo tale norma, l'istanza può avere gli stessi presupposti di quelle contemplate dall'art. 11 cit..

Salvo che per taluni dettagli, anche la disciplina procedimentale ed effettuale di detto "*interpello sui nuovi investimenti*" (così, fra l'altro, risulta rubricato l'art. 2 cit.) ricalca quella recepita nel medesimo art. 11. L'unica significativa differenza è rappresentata dal fatto che, nel contesto di questo interpello, l'Agenzia delle Entrate può accedere presso la sede dell'impresa richiedente "*allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi informativi utili ai fini istruttori*".

Perciò, sebbene debba mantenersi nettamente distinto dal punto di vista procedurale e dei soggetti che hanno titolo per presentarlo¹, pure a questo "*interpello sui nuovi investimenti*" si attagliano le considerazioni che, in termini generali, sono qui svolte per gli interpelli codificati dal varie volte ricordato art. 11.

Non siamo, quindi, in presenza di un interpello, per così dire, "atipico", bensì di un istituto che presenta le medesime caratteristiche "sostanziali", potremmo dire, di quelli disciplinati dal cd. "Statuto dei diritti del contribuente" e che si distingue da essi solamente per l'assetto procedimentale, per lo status dei soggetti che sono legittimati ad avvalersene (le sole imprese) e per il peculiare intento da costoro perseguito (ossia quello di "*effettuare investimenti nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a 30 milioni di euro e che abbiano ricadute occupazionali significative in relazione all'attività*

in cui avviene l'investimento e durature"). Detto altrimenti, in virtù della condizione del proponente e della determinazione da costui espressa, sono stati "aggregati" in un'unica figura e sottoposti ad una disciplina procedimentale "speciale" i vari interpelli precedentemente passati in rassegna.

Non siamo, perciò, in presenza di un istituto che altera il sistema degli interpelli delineato dall'art. 11 cit.. Assistiamo soltanto alla (peraltro, condivisibile) opzione di assoggettare ad un regime unitario ed a regole procedurali incentivanti le varie istanze che avrebbero potuto essere presentate dalle imprese interessate a compiere tali significativi investimenti nel nostro Paese, onde – in ultima analisi – invogliarne e facilitarne l'effettiva esecuzione.

Alla stessa maniera, i soggetti che accedono al nuovo regime dell'"adempimento collaborativo", regolato dal titolo terzo del D.L.vo n. 128/2015, possono fruire di una "*procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l'interpellante ravvisa rischi fiscali*", in base a quanto è previsto dall'art. 6, comma 2 dello stesso D.L.vo n. 128.

Sebbene non sia stato ancora emanato il decreto ministeriale, contemplato dall'art. 6, comma 2 cit., volto a disciplinare "*i termini e le modalità applicative del presente articolo in relazione alla procedura abbreviata di interpello preventivo*", è dato ritenere – anzitutto, sulla scorta dell'ampia formulazione impiegata dall'art. 6, comma 2 cit. – che anche questo interpello "abbreviato" possa abbracciare tutti i presupposti dei diversi interpelli annoverati dall'art. 11 cit., ivi comprese le questioni di presunta elusione fiscale.

In particolare, i profili in materia di "abuso del diritto" si prestano ad integrare i più significativi casi di operazioni di "pianificazione fiscale aggressiva" che l'assetto dell'"adempimento collaborativo" mira a scongiurare, come si trae dalla lettura delle norme contenute nel ti-

¹ Tant'è che l'art. 5, comma 1, lett. e), del D.L.vo n. 156/2015 sancisce l'inammissibilità dell'istanza ex art. 2 cit. presentata nelle forme dell'art. 11 cit.

tolo terzo del D.L.vo n. 128 cit. e, in specie, nel relativo art. 5.

Quindi, ferma restando sempre la necessità di evidenziarne l'indiscussa autonomia procedurale², pure questo interpello non risulta affatto "atipico", nel senso poc'anzi chiarito.

E' interessante notare, piuttosto, come in entrambi i casi esaminati la disciplina degli interPELLI venga modulata in termini tali da conferire, mi sia consentita l'espressione, un maggiore *appeal* ai contesti normativi (segnatamente, quello inteso a favorire gli investimenti in Italia e quello dell'"adempimento collaborativo") nei quali si colloca.

* * * *

Come, poi, il legislatore delegato ha dato attuazione al criterio direttivo volto ad incrementare l'efficienza degli interPELLI?

Prima di tutto, merita di essere considerato il regime dell'interpello "anti abuso".

Il fatto che, ora, esso interessi ogni ipotesi di "abuso del diritto" e preveda un termine più sollecito di risposta si segnala come una delle novità più significative ed apprezzabili. Una novità, in specie, idonea ad accrescere il ricorso a questo istituto, nell'interesse tanto dei contribuenti quanto del Fisco.

Ancora, l'art. 7, comma 7 del D.L.vo n. 156/2015 ha opportunamente espunto dal contesto dell'interpello "anti abuso" la domanda diretta ad appurare l'eventuale interposizione fittizia nel possesso dei redditi, di cui all'art. 37, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973, che finora rappresentava un presupposto di accesso all'interpello "speciale".

Ora, il parere sull'applicazione dell'art. 37, comma 3 cit. al caso concreto viene ricondotto - in forza del nuovo comma 4 dello stesso art. 37 (inserito dall'art. 7, comma 7 cit.) - all'interpello

"ordinario" ex art. 11, comma 1, lett. a) della L. n. 212/2000.

Per la precisione, si tratta dell'interpello "*ordinario qualificatorio*" poiché, innegabilmente, l'istanza rivolta all'Agenda delle Entrate attiene alla qualificazione giuridica in termini di interposizione fittizia o meno nel possesso dei redditi di una determinata vicenda.

Come anticipato, è apprezzabile quanto disposto dall'art. 37, comma 4 cit. in quanto, pur chiedendo all'Ente interpellato una qualificazione giuridica, è innegabile che non rappresenti oggetto del parere la sussistenza o meno della "sostanza economica" dei fatti rappresentati dal contribuente, che assume rilievo decisivo nell'interpello "anti abuso".

Con analoga condivisibile determinazione, l'art. 7, comma 5 cit. precisa che l'interpello sulla deduzione dei componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti residenti in Stati appartenenti alla cd. "*black list*", che rientrava nell'orbita di quello "speciale", viene ora ricondotto al regime dell'istanza "probatoria" ex art. 11, comma 1, lett. b) cit.. Invero, siffatto interpello riguarda esclusivamente l'apprezzamento dei mezzi di prova idonei a consentire lo scomputo dei menzionati componenti negativi.

Va ascritto, dunque, ad una scelta ragionevole e sistematicamente corretta (e, in quanto tale, stimolatrice dell'efficienza dell'istituto) l'aver circoscritto l'interpello "anti abuso" esclusivamente alle potenziali fattispecie elusive prese in considerazione dall'art. 10 *bis* della L. n. 212/2000.

* * * *

Tuttavia, l'efficienza degli interPELLI dipende significativamente dal relativo assetto procedimentale.

Il legislatore delegato ha accolto l'auspicio (espresso, in passato, da una parte della dottrina) di estendere il procedimento dettato per l'interpello "ordinario" alle altre omonime figure e ne ha riformato taluni profili, rendendolo

² Infatti, parimenti inammissibile è l'istanza di cui all'art. 6, comma 2 cit. proposta nella veste dell'art. 11 cit., in base all'art. 5, comma 1, lett. e), del D.L.vo n. 156 cit.

più funzionale.

Numerose disposizioni procedurali si rinvengono, oltre che nel nuovo testo dell'art. 11 cit., negli artt. 2 ("legittimazione e presupposti"), 3 ("contenuto delle istanze"), 4 ("istruttoria dell'interpello"), 5 ("inammissibilità delle istanze") e 6 ("coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso") del D.L.vo n. 156/2015. Altre sono state introdotte - in virtù dell'art. 8, comma 1 del D.L.vo n. 156 cit. - con il provvedimento del Direttore dell'Agenzie delle Entrate del 4 gennaio 2016.

Qui, in estrema sintesi, possiamo segnalare, fra i profili di maggiore rilievo e novità, quanto segue:

(a) L'art. 2, comma 2 cit. afferma il carattere necessariamente "preventivo" dell'istanza di interpello, disponendo che quest'ultima "deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari aventi ad oggetto o comunque connessi alla fattispecie cui si riferisce l'istanza medesima"; il legislatore delegato ha, quindi, escluso che si possa ricorrere all'interpello allorché i suddetti termini siano spirati ma sussista un apprezzabile interesse giuridico ad emendare gli effetti (siano essi favorevoli o meno per il privato: si pensi al ravvedimento operoso o alla richiesta di rimborso o, ancora, alla rettifica della dichiarazione); scelta, questa, opinabile perché l'interpello deve costituire un'opportunità per il contribuente che voglia fare ed ottenere chiarezza (a vantaggio anche del Fisco), di modo che appare riduttivo consentirne la fruizione solo quando esso sia "preventivo" nei termini sopra chiariti;

(b) L'art. 3, comma 3 cit., in via più che condivisibile, prescrive che l'Amministrazione interpellata inviti i contribuenti a regolarizzare le istanze carenti di larga parte dei requisiti richiesti dal precedente comma 1, evitando così di dichiararne l'inammissibilità (ove gli interessati ottemperino all'invito nei termini previsti);

(c) L'art. 4, comma 1 cit., opportunamente, stabilisce che l'Amministrazione finanziaria può avanzare un sola richiesta istruttoria e che il parere deve essere reso entro 60 giorni dalla ricezione di quanto fornito dall'istante; inoltre, stando al successivo comma 2, il mancato adempimento dell'integrazione istruttoria "entro il termine di un anno comporta rinuncia all'istanza di interpello, ferma restando la facoltà di presentazione di una nuova istanza, ove ricorrano i presupposti previsti dalla legge";

(d) ben ha fatto l'art. 5, lett. f) cit. a sancire l'inammissibilità delle istanze di interpello che "vertono su questioni per le quali siano state già avviate attività di controllo", alla relativa data di presentazione, delle quali "il contribuente sia formalmente a conoscenza": in questo modo, si evitano possibili impieghi surrettizi degli interPELLI volti, potremmo dire, a "condizionare" e/o "ritardare" le verifiche fiscali già intraprese; del pari, è condivisibile l'accezione ampia di "attività di controllo" che si rinviene nella relazione di accompagnamento al D.L.vo n. 156 cit., comprensiva delle istanze di rimborso e di autotutela e delle attività di accertamento tecnico di competenza dell'Amministrazione finanziaria: anche in siffatte ipotesi l'istanza di interpello può interferire con le prerogative dell'Amministrazione predetta; infine, a maggior ragione stante quanto precede e pur nel silenzio della norma, la richiesta di interpello deve ritenersi preclusa dalla pendenza di un processo tributario sulla questione che ne forma oggetto;

(e) L'art. 6, comma 3 cit. esclude l'operatività delle preclusioni dettate dagli artt. 32, comma 4 del D.P.R. n. 600/1973 e 52, comma 5 del D.P.R. n. 633/1972 per i "dati, notizie, atti, registri o documenti richiesti dall'Amministrazione finanziaria nel corso dell'istruttoria delle istanze di interpello" e non forniti dal privato; trattasi di precisazione corretta perché siffatte preclusioni si giustificano nel contesto dell'attività di controllo svolta dal Fisco per accertare la correttezza degli adempimenti fiscali dei contribuenti e non quando siano questi ultimi a chiedere un parere;

(f) l'art. 11, comma 6 cit. impone "la comunicazione della risposta ai singoli istanti" anche ove ricorrano le condizioni perché l'Ente interpellato si pronunci tramite circolare o risoluzione; in questo modo, l'eventuale favorevole responso produrrà nei confronti dei singoli richiedenti gli effetti delineati nel comma 3 dello stesso art. 11.

Insomma, dal nuovo regime procedurale emergono più luci che ombre. E, se a ciò si aggiunge la sensibile riduzione del termine di risposta (90 giorni per i due interpelli "ordinari" e 120 giorni nei casi restanti), si può ragionevolmente sostenere che il vigente assetto procedimentale concorre a rendere più efficiente la disciplina degli interpelli.

* * * *

L'altra direttiva soddisfatta dal legislatore delegato concerne l'abrogazione degli interpelli "obbligatori".

L'art. 6, comma 6 della L. n. 23/2014 ne prevedeva l'eliminazione laddove "non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e l'Amministrazione" e la riforma ha escluso ogni ipotesi di "necessità" degli interpelli, fatta eccezione per quello "disapplicativo", che necessita di autonoma considerazione e di cui mi occuperò fra breve.

La pressoché totale soppressione degli interpelli "obbligatori" va condivisa.

Dell'interpello il contribuente può - e non deve - avvalersi. Si tratta di una chance per fare chiarezza ed ottenere certezza. Uno strumento, quindi, per la volontaria e consapevole "gestione del rischio fiscale", per riprendere una espressione oggi ricorrentemente ed efficacemente usata.

L'obbligatorietà snatura e contraddice le finalità proprie dell'istituto. Per non dire, poi, che gli interpelli "obbligatori", per le innegabili esigenze di tutela giurisdizionale che poneva il rigetto delle relative istanze, davano luogo ad un fenomeno "foriero di non irrilevanti problemi

sia sulle dinamiche ordinarie dei successivi ed eventuali atti di accertamento sia sulle vicende processuali", come si legge nella relazione al D.L.vo n. 156/2015.

Pertanto, è un bene che il legislatore delegato abbia espunto ogni figura di interpello "obbligatorio", salvo - ripetesi - quello "disapplicativo".

A fronte di tale corretta scelta, si è previsto che il contribuente che non ricorra all'interpello - di regola, quello "probatorio" - nei casi nei quali prima ne era stabilita la necessità, fornisca una comunicazione nella propria dichiarazione fiscale in ordine alla fattispecie (disapplicazione di una norma antielusiva, fruizione di un'agevolazione o accesso ad un dato regime di determinazione della base imponibile) per la quale è contemplata la possibilità di presentazione dell'istanza.

Parimenti, analoga informazione occorre qualora il privato, proposta l'istanza e vistone il rigetto, decida di non uniformarsi al parere dell'Ente interpellato.

L'omissione di dette comunicazioni viene sanzionata ai sensi dell'art. 8, comma 3 *quinquies* del D.L.vo n. 471/1997 con una misura afflittiva da 2.000 a 21.000 euro. E, nel caso dei dividendi e delle plusvalenze relativi a partecipazioni in imprese situate in Paesi appartenenti alla cd. "Black list", con una sanzione pari al 10 per cento di detti dividendi e plusvalenze non indicati, con un minimo di 1.000 euro ed un massimo di 50.000 euro.

Anche questa innovazione agevola il compito dei contribuenti e dei loro professionisti e si giustifica nell'ottica di rapporti con il Fisco improntati a lealtà e trasparenza.

Difatti, anziché dover presentare un'istanza di interpello e dover poi agire in giudizio a fronte di una risposta non favorevole e non condivisa, risulta sicuramente più lineare e meno dispendiosa la menzionata *disclosure* attraverso la dichiarazione fiscale. Grazie ad essa, il contribuente - assumendosene consapevolmente la responsabilità - può disapplicare la norma an-

tielusiva, godere dell'agevolazione od avvalersi di un determinato regime fiscale senza dover necessariamente ricorrere all'interpello. E può farlo altresì se quest'ultimo non ha avuto l'esito auspicato. Basta soltanto che ne dia atto nella dichiarazione onde consentire all'Amministrazione finanziaria di svolgere le proprie doverose iniziative di controllo.

* * * *

Come anticipato, il discorso è diverso per l'interpello "disapplicativo".

Esso può, tuttora, considerarsi "obbligatorio". Anche se la sua "necessità" è parziale e peculiare.

Mi spiego meglio.

Senz'altro se ne può affermare la "obbligatorietà" per il fatto che - diversamente da quanto accade per tutti gli altri interpelli - la sua mancata presentazione viene sanzionata.

Per l'esattezza, l'art. 11, comma 7 ter del D.L.vo n. 471/1997 prevede l'irrogazione della sanzione contemplata dal menzionato art. 8, comma 3 *quinquies* dello stesso D.L.vo n. 471 "nei casi in cui il contribuente non presenti l'interpello" di cui trattasi. Inoltre, la pena è raddoppiata quando il Fisco "disconosca la disapplicazione delle norme aventi ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo".

È palese, perciò, che la misura afflittiva risulta in ogni caso dovuta per l'omissione dell'interpello, com'è dimostrato dal relativo raddoppio allorché l'Amministrazione finanziaria non condivide la disapplicazione autonomamente operata dal privato.

In sostanza, anche laddove l'autonoma disapplicazione non venisse censurata dal Fisco, resterebbe comunque punibile il mancato ricorso all'interpello.

Da questo punto di vista, quindi, l'interpello "disapplicativo" può reputarsi "obbligatorio".

Senonché, la carenza di questo interpello non impedisce all'interessato di disapplicare la norma antielusiva senza il consenso del Fisco e non determina l'insorgere di preclusioni di sorta a suo carico: lo afferma l'art. 11, comma 2 della L. n. 212/2000, prevedendo che "Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa".

Né dall'*incipit* della norma appena riprodotta può farsi discendere l'insussistenza della preclusione solo allorché l'istanza di interpello sia stata presentata. La "risposta favorevole" difetta - per forza di cose - anche quando manchi l'interpello e ne offre conferma la relazione al D.L.vo n. 156/2015, in cui si legge che "la presentazione dell'istanza di interpello ovvero la mancata presentazione non pregiudicano, in alcun caso, la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione anche nelle successive fasi dell'accertamento e del contenzioso".

Fermo ciò, elide ogni possibile dubbio l'art. 1, comma 3 del D.L.vo n. 128/2015 (che ha introdotto il nuovo regime dell' "abuso del diritto"), come riformato dall'art. 7, comma 14 del D.L.vo n. 156/2015, in cui, nel ribadire la funzione dell'interpello "disapplicativo", si riafferma la mancanza di ogni preclusione senza far cenno alla risposta all'istanza del privato. Così risulta innegabile come l'omissione dell'interpello non limiti affatto le prerogative del contribuente nel dimostrare, nell'ambito dell'attività di accertamento fiscale ed in via giurisdizionale, la spettanza del diritto di vedere disapplicata la norma antielusiva.

Per altro verso, non v'è dubbio che il responso anche in questa circostanza sia un "parere", ossia un atto privo di valenza imperativa nei riguardi del privato. E ciò trova conforto nella possibilità di impugnarlo in via differita, come si vedrà fra poco.

Dunque, l'inattitudine a far insorgere preclusio-

ni e la non vincolatività per il richiedente della risposta inducono a pensare che la “obbligatorietà” dell’interpello “disapplicativo” sia “spuria” o “parziale”, che dir si voglia.

In sostanza, qui, il legislatore delegato ha richiesto un livello di *disclosure* più elevato rispetto alle altre fattispecie di interpelli che, nel passato, potevano chiamarsi “obbligatori”.

Per pervenire alla disapplicazione delle norme indicate nell’art. 11, comma 2 cit., la “collaborazione” richiesta ai privati è più intensa. Non è sufficiente segnalare nella dichiarazione che non si è avanzata l’istanza di interpello o che si è disattesa la relativa risposta. Occorre sottoporre la questione all’Ente impositore attraverso la domanda di interpello.

In sintesi, i doveri di trasparenza e correttezza che incombono sui contribuenti (e, di riflesso, sui loro professionisti) richiedono un impegno più significativo, che si traduce appunto nella necessità della richiesta di interpello. Ma la trasgressione di siffatti doveri non implica alcuna preclusione per il privato a far valere, in seguito, le ragioni che lo spingono ad invocare la disapplicazione di un determinato precetto. Detta trasgressione comporta solo l’irrogazione di una sanzione, dovuta anche laddove – ripetersi – venisse riconosciuto il diritto del privato a sottrarsi alla norma antielusiva.

Da segnalare, per concludere sul punto, che l’evidenziato maggiore sforzo collaborativo richiesto al contribuente trova un importante riconoscimento nell’art. 6, comma 2 del D.L.vo n. 156 cit., giacché la presentazione dell’interpello “disapplicativo” comporta la necessità - qualora l’istante non condivida il parere dell’Amministrazione finanziaria e non applichi la norma antielusiva - che l’eventuale atto di accertamento sia preceduto, a pena di nullità, da una richiesta di chiarimenti e venga specificamente motivato in relazione alle precisazioni fornite dal privato.

* * * *

Da ultimo, l’art. 6, comma 6 della L. n. 23/2014, nell’espone i criteri direttivi della revisione

generale degli interpelli, ha previsto che se ne garantisca *“una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale”*.

Non risultava chiaro il senso di quest’ultima disposizione.

Senz’altro doveva escludersi l’intento di estendere la facoltà di contestare in sede giurisdizionale tutti i responsi agli interpelli.

Come si è visto, le risposte alle domande di interpello non hanno efficacia imperativa per il richiedente, non fanno sorgere alcuna preclusione a suo carico e non integrano perciò alcun interesse ad agire di fronte al Giudice Tributario.

In breve, è innegabile che la risposta ad ogni interpello consiste in un “parere”. Lo afferma esplicitamente anche l’art. 4, comma 1 del D.L.vo n. 156/2015.

Il parere impegna l’Ente interpellato, ma non il privato. Questi è libero di adeguarsi o meno, pur sapendo che la mancata adesione ad esso lo esporrà alle pretese impositive e/o sanzionatorie del Fisco. Ciò, peraltro, senza sottostare ad alcun limite nel contrastare poi tali pretese (com’è esplicitato per l’interpello “disapplicativo”, dall’art. 11, comma 2 cit.), salva la rilevata incombenza probatoria in precedenza evidenziata.

Al contempo, il Giudice che verrà investito della relativa controversia non potrà attribuire all’esito dell’interpello sfavorevole per il contribuente alcun effetto rilevante ai fini della decisione della lite: il parere rappresenterà solo un elemento idoneo ad orientarne o confortarne il convincimento, al pari delle altre difese svolte dalle parti.

Quanto precede dimostra che la risposta all’interpello non può cagionare la lesione di alcun diritto od apprezzabile interesse del privato che richieda un’immediata e diretta tutela giurisdizionale.

Solo se l’istante non accetterà il parere ed il Fisco ne trarrà le conseguenze, muovendo i cor-

relati addebiti o non riconoscendo la richiesta di rimborso, sussisterà un effettivo interesse ad agire in sede giurisdizionale avverso il provvedimento che recepirà detti rilievi o che neghi la ripetizione o, ancora, al cospetto del cd. "silenzio- rifiuto" di quest'ultima.

Questo è sempre stato pressoché pacifico con riguardo alle risposte a tutti i previgenti interpellati diversi da quelli "obbligatori".

Comunque, il legislatore delegato ha lodevolmente chiarito, con l'art. 6, comma 1 del D.L.vo n. 156/2015, che le risposte alle istanze di interpello di cui all'art. 11 cit. non sono impugnabili, eccezion fatta per quelle, concernenti l'interpello "disapplicativo" e formulate ai sensi del comma 2 dello stesso art. 11, che possono censurarsi "unitamente all'atto impositivo".

V'è, però, da porsi un quesito. Perché la risposta all'interpello "disapplicativo" (e solamente ad esso) ne consente l'impugnazione – in via differita – "unitamente all'atto impositivo" che dovesse essere adottato a seguito del rigetto della domanda di interpello ed al suo mancato adeguamento da parte del contribuente? In particolare, quale può essere l'interesse ad impugnare, facoltativamente, detto sfavorevole responso insieme al successivo atto impositivo?

Vero è che l'interpello "disapplicativo" risulta "obbligatorio" nel senso sopra chiarito.

Tuttavia, la relativa risposta non ha portata ed effetti diversi da quelle che vengono rese agli altri interpellati.

Allora, a me pare che si possa ravvisare un'unica ragione di tale impugnazione differita. Se il Giudice Tributario accertasse l'illegittimità della risposta all'interpello (poiché, per esempio, immotivata oppure sorretta da una motivazione illogica o apparente o, ancora, perché si è indebitamente assunta l'inammissibilità dell'istanza e via discorrendo), dovrebbe, per l'effetto, riconoscere la nullità del successivo atto impositivo poiché emesso in presenza del "silenzio assenso" formatosi a causa dell'invalidità del parere.

Però, se questo fosse il motivo sotteso alla previsione dell'impugnabilità differita delle risposte alle istanze di interpello "disapplicativo", non si comprenderebbe perché sarebbe stata limitata ad esse l'operatività di detto precetto. L'interesse alla censura differita sussisterebbe, invero, per tutti i responsi negativi agli interpellati.

* * * *

In conclusione, l'evoluzione della disciplina degli interpellati realizzata con il D.L.vo n. 156/2015 va salutata con favore.

La riconduzione di ogni interpello (eccettuati i due casi sopra indicati, giustificati peraltro dalle peculiarità dei relativi presupposti e dei soggetti titolati a giovarsene) nella L. n. 212/2000, non solo è coerente con l'approdo in tale provvedimento normativo della disciplina in tema di "abuso del diritto", ma è altresì espressione della relativa "dignità" di istituto generale e fondamentale del nostro ordinamento tributario.

Inoltre, le più evidenti criticità che contrassegnavano la previgente disciplina sono state superate ed è stata opportunamente valorizzata la responsabilizzazione del contribuente, evitandogli di interpellare necessariamente il Fisco - salvo nel caso in cui intenda disapplicare determinati precetti antielusivi - ed imponendogli solo, laddove non lo faccia o non si conformi al parere conseguito, di darne comunicazione nella dichiarazione.

E' così concreta la possibilità che si realizzi l'obiettivo – enunciato nella relazione di accompagnamento del D.L.vo n. 156/2015 – "di restituire all'interpello la funzione di strumento di dialogo privilegiato e qualificato del contribuente con l'Amministrazione", attraverso il quale il privato può adeguatamente valutare come impostare ed orientare la propria condotta fiscale e, al contempo, l'Ente impositore può incrementare la *tax compliance* e rendere più incisiva l'attività di controllo.



La tutela cautelare nel nuovo processo tributario

di Maurizio Villani

Avvocato tributarista

L'art. 9 del Decreto Legislativo n. 156, del 24 settembre 2015, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 233 del 07.10.2015 – Supplemento ordinario n. 55 ha apportato, come ormai noto, rilevanti modifiche al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (“Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413”).

Nell'ambito delle significative novità si evidenzia, in tale sede, quella relativa alla tutela cautelare che è stata estesa a tutte le fasi del processo tributario, disciplinata finora solo per il primo grado di giudizio.

La tutela cautelare è la tutela che il ricorrente può chiedere al giudice e che deriva dal fatto che gli atti tributari sono provvedimenti esecutivi e, di conseguenza, in mancanza di sospensiva, le somme pretese dall'ente creditore possono essere immediatamente riscosse.

La tutela cautelare può essere richiesta qualora vi sia una potenziale fondatezza del ricorso sulla base di una valutazione di carattere sommario e qualora sussista un danno grave e irreparabile che conseguirebbe all'esecutorietà dell'atto impugnato.

La proposizione di una domanda cautelare dà luogo ad una sorta di procedimento incidentale

che si innesta nell'ambito del processo relativo all'atto che è oggetto di sospensiva.

Chiarito ciò, la tutela cautelare, con decorrenza 1° gennaio 2016, ha subito sostanziali modifiche a seguito degli interventi attuati con il D. Lgs. 156/2015 sopra citato.

Infatti, la possibilità di richiedere la sospensione giudiziale, prima della sopra citata intervenuta riforma, sancita nell'art. 47 del D. Lgs. n. 546/1992, era concessa solo davanti all'organo giudicante in primo grado.

Ciò in ragione dell'espressa esclusione, in fase di appello, del potere del giudice di sospendere l'esecuzione della sentenza gravata in forza del

mancato richiamo nel processo tributario della disposizione di cui all'art. 337 c.p.c., che al comma 1, prevede che *"l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407"*.

Pertanto, in considerazione del fatto che l'art. 49, D. Lgs. n. 546/1992 nel disporre che *"alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l' art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto"* prevedeva, appunto, l'inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c., si ritenevano inapplicabili al processo tributario anche i correlati articoli 283 e 373 c.p.c., in tema di sospensione di esecutività delle sentenze di primo e di secondo grado.

Tale mancata previsione ha da sempre suscitato varie critiche in dottrina, costituendo, a giudizio di alcuni, un'irragionevole compressione del diritto di difesa del contribuente esposto alle conseguenze dell'esecuzione dell'atto impositivo.

E' con l'intervento della Corte Costituzionale, in particolare con la sentenza n. 217 del 17 giugno 2010, che l'orientamento sopra delineato si evolve in senso favorevole all'applicazione dell'art. 373 c.p.c. nel processo tributario. Si giunge, in tal modo, ad una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 49 del D.lgs. n. 546/1992, con l'estensione al processo tributario dell'applicazione della sospensione cautelare anche nelle fasi successive al primo grado di giudizio.

Tale indirizzo viene, poi, di recente ribadito e confermato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 109 del 26 aprile 2012 e con le successive ordinanze n. 181 dell'11 luglio 2012 e n. 254 del 15 novembre 2012.

Nonostante, però, le suddette chiare pronunce della Corte Costituzionale, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità e di merito non è mai stato univoco sul punto. Ed infatti, a sen-

tenze favorevoli alla sospensione dell'esecutività delle sentenze impugnate in primo e secondo grado¹ si sono contrapposte sentenze di segno opposto.²

Adesso, con le modifiche apportate dal decreto di riforma del contenzioso tributario, che ha ripreso, nel caso di specie, la mia proposta legislativa³ la possibilità di richiedere non solo la sospensione della sentenza impugnata ai sensi degli artt. 283 e 373 c.p.c., ma anche la sospensione dell'atto impugnato per evitare le iscrizioni a ruolo da parte dell'Ufficio, ai sensi e per gli effetti dell'art. 68, comma 1, lett. a), b) e c) del D. Lgs. n. 546/1992, diventa norma.

Ciò, pertanto, significa che dopo la sentenza di primo grado, in base alle nuove disposizioni l'appellante (e anche l'ufficio impositore) può chiedere alla commissione tributaria regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata. A questo fine devono sussistere gravi e fondati motivi. Viene, poi, previsto che il contribuente possa comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa gli derivi un danno grave e irreparabile.

Invece, dopo la sentenza di secondo grado, la parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza di sospendere in tutto o in parte l'esecutività laddove, però, a differenza di quella di primo grado, in questa ipotesi occorre provare il danno grave e irreparabile e non i gravi e fondati motivi. Resta ferma, invece, come per la fase precedente, la possibilità per il contribuente di chiedere comunque la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

Ed allora, nel dettaglio, in sostituzione del vec-

1 *Ex multis*, sentenza Cass. n. 2845 del 24 febbraio 2012; ordinanza C.T.R. Lazio n. 65 del 2 maggio 2013; decreto C.T.R. Lazio n. 25 del 25 ottobre 2012.

2 *Ex multis*, sentenza Cass. n. 21121 del 13 ottobre 2010; ordinanza C.T.R. Lazio n. 3 del 12 gennaio 2011.

3 Disegno di legge della Sen. Gambaro sulla riforma del processo tributario, presentato al Senato il 06 agosto 2014 n. 1593.

chio art. 52 del D. Lgs. 546/1992, con il nuovo art. 52 ("Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello"), dopo le modifiche apportate dall'art. art. 9, comma 1, lett. v), D. Lgs. n. 156/2015, è stabilito che:

"1. La sentenza della commissione provinciale può essere appellata alla commissione regionale competente a norma dell'articolo 4, comma 2.

2. L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

3. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

4. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.

5. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

6. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69 comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis".

1. Sospensione in tutto o in parte dell'esecutività della sentenza impugnata.

In tale caso occorre tener conto di quanto previsto dagli artt. 15 comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 e 68, comma 1, lett. a), b) e c) del D. Lgs. n. 546/1992 e pertanto:

- l'art. 15, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973

testualmente dispone che *"Le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontare corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati";*

- l'art. 68, comma 1, lett. a), b) e c) del D. Lgs. n. 546/1992 testualmente dispone che *"1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:*

a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;

b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;

c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale".

Di conseguenza, se la Commissione Tributaria Regionale sospende l'esecuzione della sentenza di primo grado, l'Ufficio non può iscrivere a ruolo i due terzi del tributo ai sensi della succitata lett. a) dell'art. 68, comma 1, del D. Lgs. n. 546/1992, ma può sempre conservare o iscrivere a ruolo *ex novo* un terzo dell'imposta ai sensi dell'art. 15, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 sopra citato.

2. Sospensione dell'esecuzione dell'atto.

Il nuovo art. 52, comma 2, secondo periodo, del D. Lgs. n. 546/1992 prevede che possa essere chiesta alla Commissione Tributaria Regionale la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da

questa può derivare un danno grave e irreparabile.

Di conseguenza, se la Commissione Tributaria Regionale accoglie la suddetta istanza, l'Ufficio non solo non può iscrivere a ruolo i due terzi del tributo, ma non può iscrivere a ruolo neppure il terzo dell'imposta perché viene sospesa l'esecutività dell'atto originario e, di conseguenza, l'Ufficio non può applicare l'art. 15, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 citato.

Dopo l'art. 62 del D. Lgs. 546/1992, di poi, è stato inserito dall'art. 9, comma 1, lett. aa) del D. Lgs. n. 156/2015, l'art. 62-bis ("Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per Cassazione") secondo cui:

"1. La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

3. In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.

4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

5. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis.

6. La commissione non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per

cassazione contro la sentenza".

3. Sospensione in tutto o in parte dell'esecutività della sentenza impugnata.

In questo caso l'Ufficio non può iscrivere a ruolo secondo quanto disposto dall'art. 68, comma 1, lett. c), del D. Lgs. n. 546/1992, ma può lasciare l'iscrizione provvisoria dei due terzi.

4. Sospensione dell'esecuzione dell'atto.

Anche in questo caso il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

In caso di accoglimento dell'istanza di sospensione dell'atto, l'Ufficio non solo non può iscrivere a ruolo tutto ma non può neanche iscrivere a ruolo (se in precedenza non lo ha fatto) o lasciare l'iscrizione a ruolo di un terzo ai sensi dell'art. 15, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 citato più volte, perché l'atto originario è stato sospeso.

A tale proposito si cita l'Ordinanza della Commissione Tributaria Regionale di Bari - sez. staccata di Lecce - sezione XXIV, n. 217 depositata il 29 febbraio 2016 che, prima in Italia, ha sospeso l'esecuzione dell'atto originario ai sensi dell'art. 62-bis, comma 1, secondo periodo, del D. Lgs. n. 546/1992.

In particolare, i giudici, verificata la sussistenza del danno grave ed irreparabile derivante dall'esecuzione dell'atto, per essere la cartella di pagamento di notevole importo e, stante la precaria situazione economica del contribuente, ha disposto, con la citata ordinanza, la sospensione dell'esecuzione dell'atto di accertamento, atteso che ha considerato che, ai fini della sospensione, andava verificata l'esistenza soltanto del presupposto della gravità ed ir-

reparabilità del danno che potrebbe derivare dall'esecuzione, senza alcun riguardo alla probabile esistenza del diritto controverso.

In questa fattispecie si discute solo del danno grave e non del *fumus* perché l'istanza viene presentata allo stesso collegio.

Concludendo, la novità assoluta della riforma attuata con gli esaminati artt. 52 e 62-*bis* del D. Lgs. n. 546/1992 sta nel fatto che il contri-

bute ed il suo difensore non si devono limitare a chiedere la sospensione dell'esecuzione delle sentenze impugnate ai sensi degli artt. 283 e 373 c.p.c., ma devono anche chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto originario per evitare che l'Ufficio iscriva a ruolo o continui a richiedere il pagamento dell'originaria iscrizione a ruolo del terzo ai sensi dell'art. 15, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973.



Il *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA) per lo scambio automatico delle informazioni

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Lo scorso 27 gennaio, i rappresentanti di 31 Paesi (inclusa l'Italia), hanno sottoscritto in sede OCSE il *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA), per attivare lo scambio automatico delle informazioni (Country-by-Country Reports).

Come sottolineato nel portale istituzionale dell'OCSE, si tratta di un passaggio fondamentale per l'attuazione del progetto OCSE / G20 BEPS, nonché per incrementare la cooperazione transfrontaliera in materia fiscale. In particolare, l'MCAA consentirà, a tutti i governi degli Stati firmatari, di attuare finalmente un adeguato controllo sulle politiche di *transfer pricing* adottate dai gruppi internazionali, in ottemperanza alle Linee Guida concernenti l'Action 13, del citato progetto BEPS.

Diamo un'occhiata al contenuto dell'Accordo, predisposto in inglese e in francese, il cui nome completo è: *Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information*.

Il documento si compone di 8 Sezioni, delle

quali tralasciamo la prima, in quanto dedicata esclusivamente alle definizioni dei termini utilizzati nel testo.

La Sezione 2 riguarda i "*Reportable Accounts*" (ossia, un conto tenuto presso un Istituto Finanziario Informativo, il cui intestatario risulta essere un soggetto sul quale riferire ad Autorità Competente estera).

Viene precisato che, ciascuna Autorità Competente deve, con cadenza annuale, scambiare in maniera automatica con le altre Autorità Competenti le informazioni ottenute, conformemente ai *Common Reporting Standard* (ossia, sulla base delle regole comuni afferenti allo scambio automatico delle informazioni sui conti finanziari e sulle notizie di carattere fiscale).

Nel dettaglio, tali informazioni concernono:

- ✓ nome, indirizzo, codice fiscale, data e luogo di nascita, delle persone fisiche titolari di conto, o di coloro che hanno la rappresentanza legale o il controllo effettivo delle società intestatarie del conto;
- ✓ il numero del conto;
- ✓ il nome e il numero identificativo (se esistente) dell'Istituto Finanziario Informativo (*Reporting Financial Institution*);
- ✓ il saldo e/o il valore del conto (compreso, in caso di contratto di assicurazione, il valore di liquidità della polizza), il valore monetario attuale e di riscatto delle rendite alla fine dell'anno di riferimento o di altro periodo appropriato, ovvero, qualora il conto fosse stato chiuso durante tale anno o periodo, il valore alla data di chiusura del conto;
- ✓ nel caso di un conto di custodia titoli:
 - l'importo lordo totale degli interessi, l'importo lordo totale dei dividendi e l'importo lordo totale degli altri redditi generati con riferimento alle attività detenute presso il conto, sia pagate che accreditate al conto (o con riferimento al conto), durante l'anno o altro periodo di tempo appropriato;
 - l'importo lordo totale dei proventi derivanti dalla vendita o dal riscatto delle attività finanziarie pagate o accreditate al conto durante l'anno o altro periodo appropriato, con riferimento alle quali l'Istituto Finanziario Informativo ha agito da custode, *broker*, *nominee*, o altro ruolo di agente per il detentore del conto;
- ✓ in caso di conti di deposito, l'importo lordo totale degli interessi pagati o accreditati al conto durante l'anno o altro periodo appropriato;
- ✓ per ogni altro conto non ricompreso tra i

precedenti, l'importo lordo totale pagato o accreditato al detentore del conto durante l'anno o altro periodo appropriato, con riferimento al quale l'Istituto Finanziario Informativo è obbligato o debitore, compresi gli importi complessivi di qualsiasi pagamento di riscatto effettuato a favore del detentore del conto (o a chi per lui), durante l'anno o altro periodo appropriato.

Le giurisdizioni "*non-reciprocal*" trasmettono le suddette informazioni a tutti, senza peraltro la possibilità di riceverle. Viceversa, le giurisdizioni non incluse nell'elenco "*non-reciprocal*", ricevono le informazioni da tutti, ma non le inviano alle giurisdizioni appartenenti al menzionato elenco "*non-reciprocal*".

Nella Sezione 3 vengono definiti i tempi e i modi dello scambio di informazioni.

Viene, innanzitutto, lasciata all'autonomia legislativa di ogni governo, la determinazione dell'importo e del carattere di ogni pagamento concernente il "*Reportable Account*", fermo restando l'obbligo di indicarne la rispettiva valuta.

Particolarmente rilevante appare, poi, la previsione riguardante il periodo di riferimento rispetto al quale vige l'obbligo dello scambio di informazioni. I dati dovranno essere trasmessi entro nove mesi dall'inizio dell'anno e avranno a oggetto esclusivamente detto anno. Dei 31 Paesi firmatari, alcuni si sono dati scadenza 2017 e altri 2018. L'Italia è fra gli Stati che procederanno entro il settembre del 2017.

In ogni caso, le informazioni verranno scambiate solo laddove esista una legge che abbia ratificato tali obblighi informativi sulla base degli standard comuni. In pratica, le Autorità italiane, entro settembre 2017, procederanno allo scambio di informazioni solo con le Autorità Competenti di quei Paesi presso i quali, in quello stesso anno, sia in vigore analogha normativa interna.

Le Autorità devono accordarsi sui metodi per la trasmissione dei dati, con l'obiettivo di massimizzare la standardizzazione e minimizzare la complessità e i costi.

La Sezione 4 impone un'attività di coordinamento sulla conformità e sull'applicazione.

In base a detta previsione, l'Autorità che riceve delle informazioni non coerenti, o non conformi agli standard comuni, o comunque abbia motivo di ritenere che vi siano degli errori o inesattezze in merito ai dati ricevuti, provvederà ad avvisare immediatamente l'Autorità che li ha trasmessi.

Dal suo canto, l'Autorità mittente si adopererà per assumere tutte le misure appropriate disponibili nella propria normativa locale, onde correggere le non-conformità o gli errori descritti nell'informativa.

La Sezione 5 prescrive la riservatezza e la salvaguardia dei dati.

Tutte le informazioni scambiate, precisa l'MCAA, sono soggette agli obblighi di riservatezza e alle altre regole di salvaguardia dei dati, stabilite nella Convenzione; comprese le previsioni sulle limitazioni dell'utilizzo delle informazioni scambiate, nella misura necessaria a garantire il livello di protezione dei dati personali, e in conformità alle regole specificate dall'Autorità Competente.

Ogni violazione di tali regole di salvaguardia e riservatezza dovrà essere comunicata dall'Autorità Competente al *Co-ordinating Body Secretariat* (in pratica, il Segretario dell'OCSE), il quale svolge funzioni di controllo e di coordinamento. Detto Segretario ha altresì il compito di informare la rispettiva Autorità Competente relativamente a quali siano tutte le altre Autorità estere presso le quali l'MCAA risulta essere in vigore.

La Sezione 6 è rubricata "*Consultazioni e modifiche*".

L'Accordo prevede l'attivazione di un sistema di

consultazioni comuni nell'ipotesi in cui un'Autorità abbia difficoltà nell'interpretarne alcune sue parti. La consultazione può avvenire con una sola o con diverse altre Autorità; deve essere portata a conoscenza del Segretario, il quale a sua volta provvederà a informare ogni altra Autorità (non presente alla consultazione) riguardo ai risultati a cui si è pervenuti.

Viene, poi, prevista la possibilità di modificare l'MCAA soltanto per iscritto e con l'unanime consenso da parte di tutte le Autorità Competenti presso cui l'Accordo è in vigore. In caso di modifiche, salvo diversamente concordato, le stesse acquisteranno efficacia entro al massimo sessanta giorni dalla data in cui risulta che tutte le Autorità interessate abbiano provveduto a firmare l'Accordo.

La Sezione 7 precisa i termini dell'Accordo.

Non appena l'Autorità Competente procede con la sottoscrizione dell'Accordo, invia una notifica al Segretario dell'organismo di coordinamento, nella quale viene attestato che:

1. la propria giurisdizione ha predisposto le norme necessarie all'implementazione dei *Common Reporting Standard*, specificando le date rilevanti di efficacia con riferimento ai conti preesistenti, ai nuovi conti, e all'applicazione e al completamento delle procedure informative e di due diligence;
2. la propria giurisdizione deve (o non deve) essere inclusa nell'elenco concernente le "*non-reciprocal jurisdictions*".

Oltre a ciò, la notifica deve indicare:

- a) la specifica di uno o più metodi per la trasmissione dei dati, compresa la crittografia;
- b) la specifica delle misure di salvaguardia, se presenti, per la protezione dei dati personali; ovvero, che sono stati comunque predisposti adeguati sistemi per assicurare la riservatezza e la salvaguardia dei dati, sulla base degli standard richiesti (tramite questionario completo in allegato);

c) la lista delle giurisdizioni delle Autorità Competenti con riferimento alle quali l'Accordo è in vigore, secondo le procedure legislative nazionali (laddove presenti).

Qualunque successiva modifica alle informazioni presenti nella suddetta notifica, deve essere prontamente comunicata al Segretario dell'organismo di coordinamento, dall'Autorità Competente.

L'Accordo entra in vigore tra le Autorità firmatarie al verificarsi dell'ultimo dei seguenti eventi:

- la data nella quale le Autorità Competenti hanno inviato al Segretario dell'organismo di coordinamento, la notifica di cui si è detto poc'anzi, completa di tutte le informazioni richieste;
- la data in cui la Convenzione è entrata in vigore per le giurisdizioni interessate.

L'elenco delle Autorità Competenti che hanno sottoscritto l'Accordo e tra le quali detto Accordo risulta in vigore, è regolarmente aggiornato e pubblicato sul sito dell'OCSE, a cura del Segretario dell'organismo di coordinamento. Parimenti, sono pubblicate sullo stesso portale e/o rese comunque disponibili a tutti i firmatari (sempre a opera del Segretario dell'organismo di coordinamento), le informazioni fornite dalle Autorità Competenti, come sopra dettagliate.

Un'Autorità Competente può (con effetto immediato, dandone notifica scritta) interrompere lo scambio di informazioni, nei confronti di un'Autorità Competente che abbia mostrato una significativa non conformità rispetto ai termini dell'Accordo. Più nello specifico:

- ✓ non conformità con le previsioni per la riservatezza e la salvaguardia dei dati;
- ✓ mancata fornitura delle informazioni in maniera adeguata o tempestiva;
- ✓ qualunque comportamento che violi gli obiettivi determinati nei *Common Reporting Standard*.

Un'Autorità Competente può terminare la sua

partecipazione all'Accordo (totalmente, o con riferimento solamente a una, o più, Autorità Competenti), dandone altresì notifica scritta al Segretario dell'organismo di coordinamento. L'appartenenza all'Accordo ha efficacia a partire dal primo giorno del mese successivo alla scadenza del periodo di dodici mesi dalla data della notifica. In ogni caso, tutte le informazioni precedentemente ricevute in base all'Accordo devono rimanere riservate e soggette ai termini della Convenzione.

L'ultima Sezione dell'MCAA (la N. 8) riguarda la figura del Segretario dell'organismo di coordinamento (ovverossia, il Segretario dell'OCSE), e la suddivisione fra gli Stati dei relativi costi.

Viene ulteriormente ribadito che, salvo espressa differente previsione, il Segretario dell'organismo di coordinamento informerà tutte le Autorità Competenti in merito a qualsiasi notifica che sia stata ricevuta in funzione dell'Accordo, e comunicherà immediatamente a tutti i firmatari l'eventuale sottoscrizione dell'Accordo da parte di una nuova Autorità Competente.

Mentre, per quanto concerne le spese di gestione, tutti i firmatari dell'Accordo dovranno coprire (in percentuale paritetica, su base annuale) i costi per l'amministrazione dell'Accordo da parte del Segretario dell'organismo di coordinamento, fatti solo salvi quei Paesi che possono richiederne la specifica esenzione, in conformità alle Norme di Procedura dell'Organismo di Coordinamento della Convenzione (*Rules of Procedure of the Coordinating Body of the Convention*).

In conclusione, con l'emanazione dell'MCAA, pare evidente la volontà dell'OCSE di rafforzare gli effetti dei *reportings Country-by-Country*, scongiurando il rischio che qualche Governo, per meri scopi utilitaristici individuali, tenti magari di ostacolare pretestuosamente lo scambio automatico di informazioni, sulla base di differenze burocratiche e/o normative interne tra i vari Paesi interessati che ne impediscono la concreta attuazione pratica.

L'MCAA costituisce, per l'appunto, quel *vademecum* indispensabile sul quale le Autorità di ogni Stato dovranno fare affidamento per poter

dare finalmente l'avvio concreto allo scambio automatico delle informazioni.



Il contenuto dell'atto rideterminativo nella “nuova” disciplina dell'art. 29 del D.L. 78/2010

di Patrik Angelone

Dottore Commercialista

La riforma introdotta dall'articolo 29 della D.L. 78 del 31 maggio 2010 coordinato con la Legge di conversione 30 luglio 2010, n. 122, intitolato "Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica" (da ora in poi D.L. 78/2010) si concentra sulla fase di riscossione, ed è una riforma di minor impatto rispetto a quanto previsto da precedenti (L. 241/1990, L. 212/2000, ...) o successive riforme in campo amministrativo e tributario.

Seppur effettivamente meno invasiva, per la mancanza di dinamicità dell'apparato burocratico, ad oggi, le difficoltà operative si possono assimilare a quanto ci si potrebbe aspettare in caso di recepimento legislativo di una fattispecie carente di corretta tutela normativa, secondo i principi generali andati via via affermandosi, sia in ambito nazionale che sovranazionale.

Con la riforma portata dall'art. 29 della D.L. 78/2010, il legislatore ha inteso **potenziare l'attività di riscossione**, mediante una serie di disposizioni che sinteticamente andremo ad evidenziare. Sono, però, di disposizioni già presenti nel nostro ordinamento, su cui la dottrina, la giurisprudenza si è più volte soffermata per superare antinomie o necessità interpretative.

Si tratta, quindi, di una “concentrazione” di strumenti e fasi già pienamente esistenti, così come dibattuto e affrontato è il contenuto dell'atto

prodromico alla riscossione, ovvero un atto amministrativo, di liquidazione o di accertamento.

Ci si sarebbe, quindi, aspettata una maggior coerenza tra norma scritta e voluta dal legislatore per tutelare l'interesse tributario (*attraverso la legge*: quale unico mezzo consentito nel nostro ordinamento per invadere la sfera patrimoniale e personale dell'individuo e per legittimare l'attività della Pubblica Amministrazione) ed azioni operative già ampiamente conosciute degli Uffici ed affrontate nei vizi.

Il presente articolo si concentra sulla previsione della lettera a) del comma 1 secondo periodo della D.L. 78/2010 : *“L’intimazione ad adempiere al pagamento è altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive e dell’imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ai sensi dell’articolo 8, comma 3-bis e dell’articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e dell’articolo 19 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nonché in caso di definitività dell’atto di accertamento impugnato”*.

1. L’avviso di accertamento prima del Decreto Legge 78/2010

Prima della D.L. 78/2010 l’avviso di accertamento esprimeva la potestà impositiva della Pubblica Amministrazione mentre l’esercizio della potestà esecutiva era demandata all’Agente della Riscossione e si perfezionava con l’emissione e la notifica di un atto differente (seppur collegato) dall’avviso di accertamento.

Entrambe le sfere di potestà richiedevano atti e requisiti differenti per la loro efficacia, ed erano requisiti sia contenutistici sia di notifica.

Essendo previsti due atti separati (uno impositivo e l’altro esattivo) e due momenti separati di emissione, i rispettivi vizi erano trattati separatamente, così come separatamente erano tutelate le garanzie del contribuente e differenti erano gli esiti dell’irregolarità, della nullità o della giuridica inesistenza.

Una modifica del contenuto dell’accertamento, dovuto ad esempio ad adesioni, ad accertamenti rettificati dall’Amministrazione, prima dell’entrata in vigore del D.L.78/2010 non incideva sulla fase esecutiva in quanto l’atto “ese-

cutivo” ancora non si era formato.

Allo stesso modo, nel caso fossero stati rilevati vizi sul responsabile del procedimento, sulle motivazioni dell’atto, sulla chiarezza della cartella di pagamento, si sarebbe potuto avere un annullamento della stessa facendo rimanere in vita l’accertamento impositivo iniziale.

2. L’avviso di accertamento dopo il Decreto Legge 78/2010

La concentrazione della riscossione nell’accertamento ha avuto come obiettivo quello di anticipare l’effetto esecutivo della pretesa tributaria e di modificare le caratteristiche dell’avviso di accertamento e quindi anche i vizi individuali.

L’atto di accertamento diventa, quindi, anche il “mezzo” dell’efficacia esattiva degli atti della Pubblica Amministrazione.

A questo punto è importante capire come si perfeziona l’atto nella sua funzione “impositiva” e come si perfeziona un atto avente natura “esecutiva”.

L’atto contenente la **funzione impositiva** è finalizzato a portare a conoscenza il contribuente una situazione giuridica attinente alla pretesa tributaria, ed in questi casi, il legislatore si preoccupa di contemperare il diritto alla pretesa tributaria con il diritto alla conoscibilità dell’atto (di un atto chiaro e comprensibile) e in molti casi, la giurisprudenza di merito e di Cassazione tende a dare maggior rilievo alla sostanza rispetto alla forma.

L’atto che contiene la **funzione esattiva**, invece, ha come obiettivo, quello di portare a conoscenza il Contribuente delle conseguenze di una mancata riscossione. Tale funzione riguarda più strettamente la formazione e perfezionamento del titolo esecutivo e non l’accertamento della pretesa tributaria.

Questa fase è caratterizzata da una connotazione ancor più formale in quanto esclusivamente

procedurale.

Anche in questi casi, la giurisprudenza è portata a far prevalere l'aspetto sostanziale su quello formale, ma con minor enfasi.

E' bene ricordare che oggetto di questo articolo non è l'approfondimento della valenza formale o sostanziale dell'atto amministrativo tributario.

Si vuole, in questo elaborato, valutare se la giurisprudenza, nel dirimere questioni simili a quanto già accaduto prima dell'entrata in vigore de D.L. 78/2010, ha mantenuto la stessa impostazione, oppure se, stante la maggior criticità di un atto che incorpora l'imposizione, il precetto e l'esecutività, tende a sottovalutare (anche inconsciamente) taluni vizi, ricollegando conseguenze sanabili laddove, invece, non sarebbe possibile.

Ma dove sono, allora, i limiti di queste interpretazioni? E soprattutto, prevedendo l'unione in un unico atto della funzione impositiva ed esattiva, si possono determinare casi in cui la nullità assoluta di una parte dell'atto può determinare l'inesistenza giuridica complessiva del complessivo atto amministrativo che, senza la previsione dell'articolo 29 sarebbe invece rimasto in vita?

3. Il contenuto dell'atto amministrativo rideterminativo

Riguardo al contenuto dell'atto amministrativo, l'articolo 29 del D.L.78/2010 dispone che l'atto "rideterminativo" deve contenere l'intimazione ad adempiere. Inoltre, deve contenere una serie di informazioni tali da rendere chiare e comprensibili le pretese, motivando in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato ed indicando il responsabile del procedimento, come indicato nell'articolo 8 della Legge 241/1990, nell'articolo 42 del D.P.R. 600/73 e nell'articolo 7 della Legge 212/2000.

Gli *atti rideterminativi* dell'art. 29 del D.L. 78/2010 emessi dall'Agenzia delle Entrate, invece, non garantiscono chiarezza, comprensione ed il pieno esercizio del diritto alla difesa.

Non contengono, inoltre, il riferimento all'annullamento del primo atto che, essendo anche esattivo, deve essere annullato ed il contribuente deve essere informato chiaramente che l'atto rideterminativo secondario (sempre impositivo) non è una mera "intimazione di pagamento" (che ha funzione differente, ovvero quella di sollecitare il pagamento da parte del Contribuente di un credito vantato dall'Amministrazione ed efficace in quanto connesso ad un atto amministrativo lecito).

L'atto rideterminativo è, invece, l'unico atto avente valenza impositiva ed esattiva, che annulla l'atto prodromico e contiene anche l'intimazione ad adempiere.

Osservando gli atti emessi, si evince che non vengono fornite le necessarie informazioni e non sembrano applicarsi i principi di chiarezza e comprensione che invece sono espressi in sentenze aventi ad oggetto atti impositivi o cartelle di pagamento (Cass. N. 1952/2015, Cass. N. 8934/2014, Cass. 13335/2009).

Gli atti in oggetto vengono intitolati "*Intimazione ad adempiere*" e vengono predisposti con lo stesso schema contenutistico delle intimazioni di pagamento che venivano inviate per le cartelle di pagamento di atti non impositivi.

Riportano, sì, il richiamo all'articolo 29 del D.L. 78/2010, ma non è un richiamo strutturalmente coerente con l'atto inviato, e non determina una chiarezza tale da garantire la piena conoscenza dell'atto, delle conseguenze che lo stesso ha nella sfera patrimoniale e personale del contribuente, anche in riferimento all'annullamento dell'efficacia potestativa espressa dal primo atto di accertamento emesso.

Altra questione non rilevata adeguatamente, anche se a dire la verità coinvolge la predisposizione degli atti impositivi anche "primari", è la chiara indicazione del responsabile del pro-

cedimento.

Anche in tale contesto, si è ravvisato (nell'operato degli Uffici e nella valutazione dei giudici) un tentativo di relegare a tale formalità un valore meramente "compilativo" dell'atto e non formale ed effettivamente anche sostanziale.

Come indicato nella Legge 241/1990¹, legge di riforma della Pubblica Amministrazione, per la tutela del contraddittorio, della trasparenza e dei diritti inviolabili dell'uomo tutelati dalla Costituzione², è stata normata con attenzione la disciplina afferente alla figura del responsabile del procedimento, che non è nomina di "mero carattere riempitivo" dell'atto amministrativo, bensì riveste la finalità attributiva di competenze rilevanti, sia in seno ai poteri istruttori e procedurali, ma anche al fine della tutela delle garanzie del Contribuente, il quale ha il diritto di conoscere chiaramente chi è il soggetto responsabile e che deve rispondere delle sue

azioni nei confronti del Contribuente, soprattutto con riferimento ad atti che invadono in modo così importante la sfera personale e patrimoniale del soggetto privato.³

L'articolo 5 comma 1 della Legge 241/1990⁴ richiede espressamente l'indicazione di uno o più responsabili del procedimento, a cui attribuire

1 Art. 1. (Principi generali dell'attività amministrativa) 1. L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario. 1-bis. La pubblica amministrazione, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme di diritto privato salvo che la legge disponga diversamente. 1-ter. I soggetti privati preposti all'esercizio di attività amministrative assicurano il rispetto dei criteri e dei principi di cui al comma 1 ((, con un livello di garanzia non inferiore a quello cui sono tenute le pubbliche amministrazioni in forza delle disposizioni di cui alla presente legge)). 2. La pubblica amministrazione non può aggravare il procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dallo svolgimento dell'istruttoria.

2 Art. 10. L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute. ... Art. 2. La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale. A r t .

13. La libertà personale è inviolabile. Non è ammessa forma alcuna di detenzione, di ispezione o perquisizione personale, né qualsiasi altra restrizione della libertà personale, se non per atto motivato dell'autorità giudiziaria [1116, 7] e nei soli casi e modi previsti dalla legge [253].

Art. 14. Il domicilio è inviolabile. Non vi si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale [13, 1117]. Art. 23. Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

3 Art. 54 - Tutti i cittadini hanno il dovere di essere fedeli alla Repubblica e di osservarne la Costituzione e le leggi.

I cittadini cui sono affidate funzioni pubbliche hanno il dovere di adempierle, con disciplina ed onore, prestando giuramento nei casi stabiliti dalla legge. Art. 97-... I pubblici uffici sono organizzati secondo le disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e la imparzialità dell'amministrazione....

4 Art. 4 (Unità organizzativa responsabile del procedimento)

Ove non sia già direttamente stabilito per legge o per regolamento, le pubbliche amministrazioni sono tenute a determinare per ciascun tipo di procedimento relativo ad atti di loro competenza l'unità organizzativa responsabile dell'istruttoria e di ogni altro adempimento procedimentale, nonché dell'adozione del provvedimento finale.

Le disposizioni adottate ai sensi del comma 1 sono rese pubbliche secondo quanto previsto dai singoli ordinamenti. Art. 5 (Responsabile del procedimento)

Il dirigente di ciascuna unità organizzativa provvede ad assegnare a sé, o altro dipendente addetto all'unità la responsabilità dell'istruttoria e di ogni altro adempimento inerente il singolo procedimento nonché, eventualmente, dell'adozione del provvedimento finale.

Fino a quando non sia effettuata l'assegnazione di cui al comma 1, è considerato responsabile del singolo procedimento il funzionario preposto alla unità organizzativa determinata a norma del comma 1 dell'art. 4.

L'unità organizzativa competente e il nominativo del responsabile del procedimento sono comunicati ai soggetti di cui all'articolo 7 e, a richiesta, a chiunque vi abbia interesse.

Art. 6 (Compiti del responsabile del procedimento)

Il responsabile del procedimento:

a) Valuta, ai fini istruttori, le condizioni di ammissibilità, i requisiti di legittimazione ed i presupposti che siano rilevanti per l'emanazione del provvedimento;

b) Accerta di ufficio i fatti, disponendo il compimento degli atti all'uopo necessari, e adotta ogni misura per l'adeguato e sollecito svolgimento dell'istruttoria. In particolare, può chiedere il rilascio di dichiarazioni e la rettifica di dichiarazioni o istanze erronee o incomplete e può esperire accertamenti tecnici ed ispezioni ed ordinare esibizioni documentali;

c) Propone l'indizione o, avendone la competenza, indice le conferenze di servizi di cui all'articolo 14;

d) Cura le comunicazioni, le pubblicazioni e le notificazioni previste dalle leggi e dai regolamenti;

e) Adotta, ove ne abbia la competenza, il provvedimento finale, ovvero trasmette gli atti all'organo competente per l'adozione. L'organo competente per l'adozione del provvedimento finale, ove diverso dal responsabile del procedimento, non può discostarsi dalle risultanze dell'istruttoria condotta dal responsabile del procedimento se non indicandone la motivazione nel provvedimento finale.

competenze collegate alla formazione dell'atto impositivo. E solamente attraverso tale soggetto (oppure se non previsto, attraverso il responsabile individuato nell'articolo 4 della stessa legge) l'atto si può formare nel rispetto dell'assolvimento di una serie di compiti istruttori e procedurali necessari ed obbligatori.

Art. 5, comma1: *“Il dirigente di ciascuna organizzazione prevede ad assegnare a sé o altro dipendente addetto all'unità la responsabilità dell'istruttoria e di ogni altro adempimento inerente il singolo procedimento nonché, eventualmente, dell'adozione dei provvedimenti finali”.*

L'articolo 5 comma 2, indica che in assenza, è considerato responsabile di procedimento il funzionario preposto alla unità organizzativa determinata a norma del comma 1 dell'articolo 4.

Prima del D.L. 78/2010, un atto impositivo era considerato un unico procedimento in quanto teso esclusivamente, sia nella fase istruttoria che di procedura, ad accertare la pretesa tributaria ed a comunicarla al Contribuente (art. 6 Legge 241/2010).

“Concentrare” la fase esecutiva facendola confluire in un unico documento di accertamento storicamente di natura impositiva non significa considerare “impositiva” la fase “esecutiva”, bensì inserire un nuovo procedimento all'interno della formazione dell'atto primario o secondario.

Si tratta di un procedimento avente caratteristiche ed effetti completamente differenti e pervasivi rispetto agli effetti che un atto solamente impositivo veniva a creare.

Si tratta anche di potestà che acquistano efficacia con modi differenti e con il richiamo ad articoli differenti della normativa tributaria e di procedura civile.

Si verifica spesso, che nell'atto “impositivo” (denominazione informale data agli atti emanati secondo le disposizioni del D.L. 78/2010, rif. Prof. Avv. Cesare Glendi), vi sia esclusivamente

la nomina del responsabile del procedimento dell'accertamento impositivo, senza fare alcun accenno alla parte esattiva dello stesso.

E spesso, il responsabile del procedimento nominato non è il soggetto indicato nell'articolo 5 comma 2.

In tali casi, le attività istruttorie, di valutazione, di accertamento, di adozione, non possono essere esercitate dal soggetto “non nominato” e si arriverebbe alla formazione di un atto idoneo ad esprimere la funzione impositiva ma non idoneo ad esprimere la funzione esattiva.⁵

La giurisprudenza e gli Uffici, tendono invece a minimizzare tale aspetto che incide profondamente sulla validità⁶ dell'atto ma anche sull'e-

5 Art. 24. Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi [113]. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione. La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari.

Art. 97. Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico (2). I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge [953], in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari [28]. Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge [511].

6 Art. 8. ((Modalità e contenuti della comunicazione di avvio del procedimento))

1. L'amministrazione provvede a dare notizia dell'avvio del procedimento mediante comunicazione personale.

2. Nella comunicazione debbono essere indicati:

a) l'amministrazione competente;

b) l'oggetto del procedimento promosso;

c) l'ufficio e la persona responsabile del procedimento;

((c-bis) la data entro la quale, secondo i termini previsti dall'articolo 2, commi 2 o 3, deve concludersi il procedimento e i rimedi esperibili in caso di inerzia dell'amministrazione;

c-ter) nei procedimenti ad iniziativa di parte, la data di presentazione della relativa istanza;))

d) l'ufficio in cui si può prendere visione degli atti.

3. Qualora per il numero dei destinatari la comunicazione personale non sia possibile o risulti particolarmente gravosa, l'amministrazione provvede a rendere noti gli elementi di cui al comma 2 mediante forme di pubblicità idonee di volta in volta stabilite dall'amministrazione medesima.

4. L'omissione di taluna delle comunicazioni prescritte può esser fatta valere solo dal soggetto nel cui interesse la comunicazione è prevista.

Art. 21-bis ((Efficacia del provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati.))

((1. Il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei pri-

servizio delle garanzie e diritti del contribuente, la cui tutela ha determinato l'emanazione di norme specificatamente indirizzate a disciplina-

vati acquista efficacia nei confronti di ciascun destinatario con la comunicazione allo stesso effettuata anche nelle forme stabilite per la notifica agli irreperibili nei casi previsti dal codice di procedura civile. Qualora per il numero dei destinatari la comunicazione personale non sia possibile o risulti particolarmente gravosa, l'amministrazione provvede mediante forme di pubblicità idonee di volta in volta stabilite dall'amministrazione medesima. Il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati non avente carattere sanzionatorio può contenere una motivata clausola di immediata efficacia. I provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei privati aventi carattere cautelare ed urgente sono immediatamente efficaci).

Art. 21-ter ((Esecutorietà).)

((1. Nei casi e con le modalità stabiliti dalla legge, le pubbliche amministrazioni possono imporre coattivamente l'adempimento degli obblighi nei loro confronti. Il provvedimento costitutivo di obblighi indica il termine e le modalità dell'esecuzione da parte del soggetto obbligato. Qualora l'interessato non ottemperi, le pubbliche amministrazioni, previa diffida, possono provvedere all'esecuzione coattiva nelle ipotesi e secondo le modalità previste dalla legge. 2. Ai fini dell'esecuzione delle obbligazioni aventi ad oggetto somme di denaro si applicano le disposizioni per l'esecuzione coattiva dei crediti dello Stato)).

Art. 21-quater (Efficacia ed esecutività del provvedimento).

1. I provvedimenti amministrativi efficaci sono eseguiti immediatamente, salvo che sia diversamente stabilito dalla legge o dal provvedimento medesimo.

2. L'efficacia ovvero l'esecuzione del provvedimento amministrativo può essere sospesa, per gravi ragioni e per il tempo strettamente necessario, dallo stesso organo che lo ha emanato ovvero da altro organo previsto dalla legge. Il termine della sospensione è esplicitamente indicato nell'atto che la dispone e può essere prorogato o differito per una sola volta, nonché ridotto per sopravvenute esigenze. ((La sospensione non può comunque essere disposta o perdurare oltre i termini per l'esercizio del potere di annullamento di cui all'articolo 21-nonies.))

Art. 21-septies (Nullità del provvedimento).

1. È nullo il provvedimento amministrativo che:

- a. manca degli elementi essenziali,
- b. che è viziato da difetto assoluto di attribuzione,
- c. che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato,
- d. nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge.

2. ((COMMA ABROGATO DAL D.LGS. 2 LUGLIO 2010, N. 104)).

Art. 21-octies ((Annullabilità del provvedimento.))

((1. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. 2. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato)).

re tali ambiti.⁷

Estrapolando i principi contenuti in alcune sentenze, leggendo anche i motivi di ricorso, emergono due fattispecie contrapposte; da una parte, il Giudice di merito o di legittimità (di Cassazione) tende a considerare esclusivamente la finalità di dialogo come unico fine perseguito dall'art. 8 della L. 241/1990,⁸ dall'altro

7 Art. 111. (1) La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata. (1) Articolo modificato con la legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2 («Inserimento dei principi del giusto processo nell'articolo 111 della Costituzione») (Gazz. Uff. n. 300 del 23 dicembre 1999). V. anche la legge 25 febbraio 2000, n. 35 («Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 7 gennaio 2000, n. 2, recante disposizioni urgenti per l'attuazione dell'articolo 2 della legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, in materia di giusto processo») (Gazz. Uff. n. 50 del 1º marzo 2000). ; disponga del tempo e delle condizioni necessari per preparare la sua difesa; abbia la facoltà, davanti al giudice, di interrogare o di far interrogare le persone che rendono dichiarazioni a suo carico, di ottenere la convocazione e l'interrogatorio di persone a sua difesa nelle stesse condizioni dell'accusa e l'acquisizione di ogni altro mezzo di prova a suo favore; sia assistita da un interprete se non comprende o non parla la lingua impiegata nel processo. Il processo penale è regolato dal principio del contraddittorio nella formazione della prova. La colpevolezza dell'imputato non può essere provata sulla base di dichiarazioni rese da chi, per libera scelta, si è sempre volontariamente sottratto all'interrogatorio da parte dell'imputato o del suo difensore. La legge regola i casi in cui la formazione della prova non ha luogo in contraddittorio per consenso dell'imputato o per accertata impossibilità di natura oggettiva o per effetto di provata condotta illecita. Tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati [132 , 142 , 152 , 213]. Contro le sentenze e contro i provvedimenti sulla libertà personale [13], pronunciati dagli organi giurisdizionali ordinari o speciali, è sempre ammesso ricorso in Cassazione per violazione di legge [1373]. Si può derogare a tale norma soltanto per le sentenze dei tribunali militari in tempo di guerra [1033 , VI2].

Contro le decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei conti il ricorso in Cassazione è ammesso per i soli motivi inerenti alla giurisdizione [1031, 2].

8 T.A.R. Lombardia Milano Sez. II, Sent., 19/11/2015, n. 2431 - Secondo la giurisprudenza, gli art. 7 ed 8 della L. n. 241 del 1990 - che, come noto, impongono alle amministrazioni di inviare agli interessati la comunicazione di avviso di avvio del procedimento, contenente le indicazioni specificate nel citato art. 8 L. n. 241 del 1990 (fra cui il nominativo del responsabile del procedimento) - non debbono essere interpretati in maniera formalistica e rigorosa, di modo che qualsiasi violazione delle prescrizioni contenute nei due articoli determini senz'altro l'illegittimità del provvedimento finale. Invero, poiché la finalità delle norme è quella di assicurare al privato la possibilità di interloquire con l'amministrazione nel corso del procedimento, affinché egli possa ivi dedurre tutti gli elementi di suo interesse ritenuti utili ad orientare positivamente le scelte che l'ammi-

sembra trascurare la rilevanza della legittimazione dei compiti affidati al responsabile del procedimento.

Spesso accade che laddove non sia espressamente previsto un responsabile di procedimento, il vizio si sanerebbe con il richiamo all'articolo 5 della L. 241/1990, il quale in realtà operava in via di principio fino a quando il soggetto che effettivamente espletò l'attività di istruttoria, procedimentale e di chiusura dell'atto, sia il funzionario preposto all'unità organizzativa determinata a norma del comma 1 dell'articolo 4,⁹ fermo restando che a tale è comunque possibile supplire considerando responsabile il funzionario preposto alla competente unità organizzativa.¹⁰

In realtà spesso ciò non accade e in tali casi il pubblico impiegato opererebbe senza delega, facendo seguire al vizio di mancata indicazione del responsabile di procedimento una nullità assoluta per mancanza di legittimazione nell'espletamento delle fasi che portano alla redazione dell'atto amministrativo e non tanto per la eventuale difficoltà generata nel Contribuente, di individuare il soggetto con cui interloquire.

E' vero anche, però, che il processo tributario è un processo documentale, in cui il Giudice deve decidere sui motivi che vengono ad esso proposti e allora anche in tal senso, appare evidente come sia compito del Contribuente conoscere le finalità e l'intenzione del legislatore (rinvenibili anche nei lavori preparatori delle singo-

le fonti normative) sollevando correttamente i vizi formali, rilevando altresì le conseguenze sostanziali in termini di diritti costituzionalmente ed euro garantiti.

Da qui, ne discende la non trascurabile rilevanza della corretta individuazione del responsabile del procedimento, e non solamente per garantire al contribuente il contraddittorio, ma anche per la legittimazione del pubblico impiegato ad agire e a compiere gli atti di istruttoria, procedimentali e di chiusura dell'atto.

4. La notifica dell'atto amministrativo rideterminativo

In merito alla modalità di notifica dell'atto amministrativo rideterminativo, si rilevano ulteriori punti di criticità.

L'articolo 29 del D.L. 78/2010 recita: *“L'intimazione ad adempiere al pagamento e' altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento,...”*.

Dalla presente disposizione sembrerebbe affermarsi la possibilità di notificare un atto impositivo ed esattivo mediante semplice raccomandata con avviso di ritorno, senza alcuna previsione di Agente notificatore.

Anche in questo caso, passando in rassegna le norme che regolano la “notifica” degli atti di accertamento e delle cartelle di pagamento (ovvero di atti con contenuto impositivo o esattivo), rinvenibili nella disciplina tributaria speciale e nei richiami del Codice di Procedura Civile, risulta evidente come una interpretazione siffatta porti a ridurre drasticamente la tutela dei diritti del Contribuente che, nei casi di notifica di atto impositivo o atto esattivo, trova nella giurisprudenza (di merito, di legittimità, nazionale ed europea) un orientamento costante che esclude categoricamente l'assenza dell'Agente notificatore nelle modalità di notifica degli atti tributari.

nistrazione stessa dovrà assumere, è sufficiente, affinché possa dirsi che le medesime disposizioni siano state rispettate, che, nel concreto, l'interessato sia stato messo in condizione di esercitare le suddette prerogative partecipando attivamente al procedimento.

⁹ T.A.R. Campania Napoli Sez. IV, Sent., 03/02/2015, n. 691 - Inoltre, dall' art. 8 della L. n. 241 del 1990 si desume chiaramente che la comunicazione del nominativo del responsabile del procedimento è parte integrante dell'avviso di cui all'art. 7 della stessa legge. Pertanto, non essendo necessaria nei procedimenti ad istanza di parte la comunicazione di avvio del procedimento, non costituisce motivo di illegittimità neppure l'omessa comunicazione del nominativo del responsabile del procedimento. (ex multis, T.A.R. Campania Napoli, Sez. IV, 15 marzo 2006, n. 2987.

¹⁰ Ex multis, T.A.R. Lazio Roma, sez. I, 30 agosto 2005, n. 6359.

Non è possibile trattare adeguatamente il tema delle notifiche in tale sede; si correrebbe il rischio di spostare l'attenzione su altri argomenti.

E' importante in tale sede rilevare la differente interpretazione spesso data ad una fattispecie sostanziale che è già stata ampiamente dibattuta nei contenziosi afferenti ad atti esclusivamente impositivi o esattivi.

5. Conclusioni

Si può concludere, quindi, che la giurisprudenza e la Pubblica Amministrazione, negli atti impositivi ed in particolare anche per gli atti rideterminativi cosiddetti secondari, tendano immotivatamente a sottovalutare i principi di chiarezza, trasparenza, motivazione e legalità.

Non è giustificabile in altro modo, la mancata attribuzione di nullità assoluta (quindi insanabile) o giuridica inesistenza a vizi tanto gravi che inficiano profondamente la capacità di difesa del Contribuente e che dovrebbero essere maggiormente tutelati in una fase di transito introdotta da una disposizione (art. 29 D.L. 78/2010) che incide così marcatamente sulla valenza dell'atto amministrativo, nei confronti del Contribuente.

Non si può sottovalutare il necessario bisogno informativo sotteso alla fase di sospensione di 180 giorni relativa alla presa in carico dell'atto da parte dell'Agente della riscossione, così come non si può sottovalutare la necessità informativa relativa alla dichiarazione sulla tipologia di ruolo (ordinario o straordinario).

Non si può sottovalutare la confusione che un atto denominato *"intimazione di pagamento riferita all'accertamento..."* può generare nel Contribuente che interpreta ancora come esistente nella sua efficacia, l'atto di accertamento originario, non comprendendo a pieno la valenza e la portata dell'atto rideterminativo e anche di un vizio rilevabile sullo stesso, nell'esercizio del

diritto alla difesa.

Sono vizi che incidono profondamente sulla formazione dell'atto amministrativo, così come quelli riferiti alle modalità di perfezionamento dell'atto.

L'articolo 29 alla lettera b), infatti, recita *"Gli atti di cui alla lettera a) divengono esecutivi decorso il termine utile per la proposizione del ricorso..."*.

A maggior ragione, quindi, è necessaria maggior trasparenza verso il Contribuente in quanto anche laddove il Giudice volesse contemperare l'esigenza di *"comunicare la pretesa impositiva"* con quella di *"conoscenza dell'atto"*, per la parte impositiva dello stesso, non potrebbe fare lo stesso per la parte *"esecutiva"* dello stesso, stante il perfezionamento solamente a seguito di una notifica effettuata nelle forme prescritte dalla legge; quindi con la conoscenza legale dell'atto e non con la conoscenza sostanziale dell'atto.

In siffatte ipotesi, gli effetti non di una giuridica inesistenza dell'atto, ma di una nullità dello stesso, seppur sanabili per la parte impositiva, diventerebbero insanabili per la parte esecutiva e quindi renderebbero inesistente l'atto nel suo complesso.

Si conclude rilevando che si è venuta a creare una giurisprudenza prevalente in cui, per giustificare differenziati effetti di vizi altrimenti non giustificabili, si prevede che l'impugnazione dell'atto (avente vizi di notifica o vizi di nullità assoluta) nei termini del ricorso sanerebbe completamente l'atto, mentre l'impugnazione di un atto successivo oppure l'impugnazione oltre i termini del ricorso, rende l'atto privo di ogni valenza e quindi si avrebbe, sempre secondo la giurisprudenza, nullità insanabile. Sono esiti che sono legati al comportamento del Contribuente e non all'attività della Pubblica Amministrazione, che in un Paese in cui vengono più volte richiamati principi di uguaglianza, di legalità, di trasparenza e chiarezza, non è possibile trascurare.



Il principio enunciato dalla sentenza Taricco della Corte di Giustizia Europea a quali reati in materia Iva potrebbe essere estensibile?

di Beatrice Belli

Avvocato penalista

La Corte di Giustizia Europea, con la ormai nota sentenza 8 settembre 2015 pronunciata nella causa "Taricco" ha affermato il principio secondo il quale una disciplina sulla prescrizione come quella stabilita dalla normativa nazionale e precisamente dal combinato disposto degli artt. 160, ultimo comma, e 161 c.p. (con cui viene sancito un termine massimo di prescrizione dei reati anche in caso di atti interruttivi della prescrizione), pregiudica gli obblighi imposti agli Stati membri dall'art. 325 TFUE secondo il quale gli stessi devono lottare, con misure dissuasive ed effettive, contro la frode e le altre attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione e, in particolare, prendere le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei propri interessi finanziari.

1. Principali passaggi argomentativi della sentenza "Taricco"

I passaggi argomentativi principali su cui si fonda la pronuncia sono tre.

In primis, la Corte Europea specifica come la disciplina sanzionatoria dell'Iva ricada nell'ambito dell'applicazione del diritto dell'Unione Europea in quanto l'imposta sul valore aggiunto, al pari dei dazi doganali, fa parte delle risorse proprie dell'Unione Europea riscosse dai singoli Stati membri e poi in parte riversate in ambito europeo.

Sulla base di tale presupposto ha poi evidenzia-

to, nel merito, come (secondo passaggio argomentativo), nel caso di "frodi gravi che ledano gli interessi finanziari dell'Unione Europea", sorga in capo al legislatore degli Stati membri l'obbligo di prevedere sanzioni proporzionate, efficaci e dissuasive proprio in ossequio a quanto previsto dall'art. 325 TFUE.

Infine, la Corte Europea ha stabilito, quale terzo passaggio argomentativo, che qualora il giudice italiano dovesse ravvisare, nel caso concreto sottoposto al suo giudizio, che le disposizioni nazionali non soddisfino gli obblighi imposti dal diritto dell'Unione relativi al carattere effettivo e dissuasivo delle misure di lotta contro le frodi all'Iva, sarebbe tenuto a garantire la piena ef-

ficacia del diritto dell'Unione disapplicando, se del caso, tali disposizioni.

Nello specifico è stato ritenuto che integrassero violazioni dell'art. 325 TFUE, tutte quelle norme nazionali che di fatto determinano una *"impunità penale a fronte di fatti costitutivi di una frode grave, perché tali fatti risulteranno generalmente prescritti prima che la sanzione penale prevista dalla legge possa essere inflitta con decisione giudiziaria definitiva"*.

Il riferimento è alle norme contenute negli artt. 160, comma 3 e 161 c.p., dal combinato disposto delle quali, in nessun caso i termini di prescrizione stabiliti nell'art. 157 possono essere prolungati, in caso di interruzione della prescrizione, di oltre un quarto del tempo necessario a prescrivere (fatta eccezione per i reati di cui all'art. 51, comma 3-*bis* e 3-*quater* del codice di procedura penale).

In sostanza, in tema di reati fiscali relativi a gravi frodi Iva, il termine ordinario di prescrizione dovrà ricominciare a decorrere nuovamente dopo ogni atto interruttivo, assumendo, così, una connotazione prettamente civilistica.

La Corte di Cassazione, sez. III penale, con sentenza n. 2210/16 ha recepito in maniera pressoché integrale, detto orientamento espresso dalla Corte Europea.

2. Estensibilità del principio affermato dalla Corte Europea ad altri reati in materia Iva

Orbene, è facilmente comprensibile come la pronuncia sopra esaminata apra vari interrogativi di non poco conto tra i quali quello relativo alle ricadute del principio affermato sui giudizi penali in corso e soprattutto quello riferibile alla possibile estensibilità di tale principio, pronunciato in riferimento al reato di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 D.Lgs. 74/2000, anche ad altri reati in materia Iva non caratterizzati da

comportamenti tipicamente fraudolenti ma che comunque possono comportare, nel caso concreto, un'evasione in misura grave dell'imposta sul valore aggiunto.

Per quanto attiene a questo secondo aspetto, viene da domandarsi quali altri reati in materia Iva, oltre a quello previsto dall'art. 2 del D.Lgs. 74/2000 (oggetto specifico della pronuncia europea) e ai restanti reati dichiarativi (artt. 3 e 4 del D.Lgs. 74/2000), potrebbero essere associati ad uguale pronuncia e quindi non ricadere più nel regime di prescrizione "breve" di cui al combinato disposto degli artt. 160, comma 3 e 161 c.p.

Il riferimento logico è ovviamente agli artt. 5 e 10 *ter* del D.Lgs. 74/2000, ovvero all'omessa dichiarazione Iva ed al mancato versamento Iva.

3. Possibile estensibilità al reato di omessa dichiarazione ex art. 5 D.Lgs. 74/2000?

Per dare una risposta a tale interrogativo occorre innanzitutto riflettere su cosa debba intendersi per *"grave frode Iva"*, perché, come abbiamo visto, solo in relazione ad essa, in quanto ritenuta lesiva degli interessi finanziari dell'unione Europea, può parlarsi di violazione dell'art. 325 TFUE e quindi di disapplicazione delle norme sulla prescrizione.

Innanzitutto il termine *"frode"*, nel senso letterale del termine, presuppone un comportamento ingannatorio, artificioso, raggirante, posto in essere da un soggetto per ottenere un illecito profitto.

Tenendo presente tale significato, occorre interrogarsi sul fatto se anche comportamenti omissivi, come quelli integranti i reati di omessa dichiarazione e omesso versamento Iva, possano o meno rientrare nel concetto di frode.

Tuttavia dovendo aver riguardo ad eventuali definizioni giuridiche del termine di *"frode"*, piuttosto che letterarie, l'unica definizione in

tal senso la si rinviene nella legge 300 del 29 settembre del 2000 con la quale lo Stato italiano ha ratificato e dato esecuzione ad alcuni atti internazionali elaborati in base all'art. 3 del Trattato sull'Unione Europea tra cui la Convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, siglata a Bruxelles il 26 luglio 1995.

L'art. 1, parte seconda, della suddetta Legge recita testualmente al primo comma:

“Ai fini della presente convenzione costituisce frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee:

a) ... omissis

b) in materia di entrate, qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa:

- all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse;

- alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegua lo stesso effetto;

- alla distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto, cui consegua lo stesso effetto.”

Orbene, se per frode deve intendersi anche il *“comportamento omissivo intenzionale relativo alla presentazione di dichiarazioni”*, appare evidente che in esso possa ben ricomprendersi l'omessa dichiarazione Iva di cui all'art. 5 del D.Lgs. 74/2000.

Anche a voler dubitare che la condotta sanzionata dall'art. 5 D.Lgs. 74/2000 possa ricomprendersi nel suddetto inciso, la stessa potrebbe, comunque, essere fatta rientrare nella definizione di frode sotto il profilo della *“mancata comunicazione di un informazione”* dovuta.

Del resto, dovendosi considerare ormai consolidato il principio secondo il quale gli ordinamen-

ti interni sono tenuti a garantire, sotto il profilo penalistico, gli interessi finanziari dell'Unione, è possibile senz'altro aspettarsi una prospettazione accusatoria ai fini di una prescrizione non più ancorata all'art. 161, comma 2, anche per l'omessa dichiarazione dei redditi.

Tra l'altro come non ricordare, a supporto di una simile prospettiva, come il bene giuridico tutelato dall'art. 5 del D.Lgs. 74/2000 sia particolarmente significativo in quanto la ratio incriminatrice della norma è proprio quella di perseguire condotte particolarmente lesive degli interessi erariali proprie del c.d. *“evasore totale”*, ovvero di quel soggetto spesso *“sconosciuto”* fiscalmente dall'Amministrazione finanziaria.

Parrebbe davvero improbabile che tale condotta, per certi aspetti ancora più grave di quella che contraddistingue il reato di dichiarazione infedele, possa rimanere indenne dall'applicazione del principio affermato dalla Corte di giustizia Europea.

Ovviamente deve trattarsi di una frode contraddistinta dalla *“gravità”* in quanto soltanto la *“frode grave che lede gli interessi finanziari dell'Unione Europea”*, secondo la Corte del Lussemburgo, fa sorgere l'obbligo di prevedere sanzioni proporzionate, efficaci e dissuasive proprio in ossequio a quanto previsto dall'art. 325 TFUE.

A tal proposito la Corte Europea non fa esplicito riferimento a cosa debba intendersi per frode *“grave”*, ovvero non quantifica detto aggettivo indicando una soglia specifica minima di gravità in presenza della quale si configura per il giudice italiano l'obbligo di disapplicare il combinato disposto degli artt. 160, comma 3, e 161 c.p.

Tuttavia nella sentenza dei giudici del Lussemburgo, a ben guardare, è rinvenibile un riferimento, seppur indiretto, a cosa debba intendersi per gravità della frode.

Infatti, nella premessa dedicata al contesto normativo di riferimento viene citato l'art. 2, paragrafo 1, della Convenzione relativa alla tutela

degli interessi finanziari delle Comunità Europee, il quale prevede testualmente: *“dev’essere considerata grave qualsiasi frode riguardante un importo minimo da determinare in ciascuno Stato Membro. Tale importo minimo non può essere superiore a (euro) 50.000,00”*.

A prescindere dalla soglia che ciascuno Stato Membro eventualmente individuerà nell’ordinamento interno, e senza volersi soffermare sulla genericità di tale previsione (importo minimo della frode inteso come imposta evasa?) quel che è certo è che la soglia di riferimento europea che contraddistingue il concetto di “gravità” della frode è stabilita in €. 50.000,00.

Avendo riguardo all’art. 5 del D.Lgs. 74/2000, oggetto di esame, lo stesso prevedendo la soglia minima di €. 50.000,00 per ogni imposta evasa ai fini della punibilità del reato, parrebbe perfettamente in linea con l’interpretazione europea di frode grave.

Pertanto, in conclusione, il reato di omessa dichiarazione ben potrebbe subire le stesse sorti, a fini prescrittivi, riservate in campo europeo all’art. 2 del D.Lgs. 74/2000.

4. Possibile estensibilità al reato di omesso versamento Iva ex art. 10 ter D.Lgs. 74/2000?

Per quanto attiene, invece, al reato di omesso versamento Iva, ex art. 10 ter del D.Lgs. 74/2000, non essendo allo stesso estensibili le riflessioni sopra effettuate per l’omessa dichiarazione, parrebbe, francamente, non rientrare nella definizione di frode fornita dall’art. 1, parte seconda, della legge 300 del 29 settembre del 2000, non foss’altro perché il comportamento omissivo che lo caratterizza, attiene al semplice versamento dell’Iva (non effettuato) e non alla regolarità dell’imposta che viene correttamente calcolata e dichiarata.

Pertanto, la condotta di cui all’art. 10 ter D.Lgs.

74/2000 non può essere ricondotta né ad una *“omissione intenzionale relativa all’utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti”*, né *“alla mancata comunicazione di un’informazione”* dovuta.

Tuttavia non può escludersi che tale condotta possa, invece, farsi rientrare se non nel concetto di frode, in quello di *“attività illegale che lede gli interessi finanziari dell’Unione”* di cui all’art. 325 TFUE.

Tale concetto, caratterizzato per l’estrema ampiezza e genericità, può ben ricomprendere qualsiasi comportamento penalmente sanzionato in materia Iva teso a ledere gli interessi finanziari dell’Unione e quindi anche la condotta omissiva di cui all’art. 10 ter del D.Lgs. 74/2000.

5. Considerazioni conclusive: attesa per la pronuncia della Corte Costituzionale

Pertanto, per nessuna delle due ipotesi criminose sopra esaminate (omessa dichiarazione Iva e omesso versamento Iva) può escludersi una futura prospettazione accusatoria orientata, in ossequio a quanto stabilito dal Giudice europeo, alla disapplicazione delle disposizioni di cui agli artt. 160 e 161 c.p. nella parte in cui fissano un termine assoluto di prescrizione pur in presenza di atti interruttivi.

Tale eventuale prospettazione accusatoria potrebbe essere scongiurata solo dalla pronuncia della Corte Costituzionale, attualmente attesa dopo che la Corte d’Appello di Milano, il giorno seguente alla decisione con la quale la Terza sezione penale della Corte di Cassazione ha per la prima volta dato esecuzione alla sentenza della Corte di Giustizia Europea, con ordinanza 18 settembre 2015, ha rimesso gli atti al giudice costituzionale invitandolo ad opporre l’arma dei “controlimiti” alle limitazioni di sovranità

nei confronti dell'ordinamento europeo.

Più precisamente, la Corte milanese ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della L. 130/2008 con cui viene ordinata l'esecuzione, nell'ordinamento italiano del Trattato di Funzionamento dell'unione europea (TFUE), *“nella parte che impone di applicare la disposizione di cui all'art. 325 TFUE, dalla quale – nell'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia nella sentenza in data 8.9.2015, causa C-105/14, Taricco – discende l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare gli artt. 160 ulti*

mo comma e 161 secondo comma c.p. in presenza delle circostanze indicate nella sentenza, anche se dalla disapplicazione discendano effetti sfavorevoli per l'imputato, per il prolungamento del termine di prescrizione, in ragione del contrasto di tale norma con l'art. 25, secondo comma, cost.”

Non possiamo fare altro, quindi, che attendere la decisione del Giudice costituzionale e nel frattempo prepararsi delle appropriate linee di difesa per contrastare la probabile estensione della pronuncia europea che intenderanno effettuare i pubblici ministeri anche agli altri reati in materia d'Iva.

L'indebita esenzione IVA non costituisce dichiarazione fraudolenta

Commento a Corte di Cassazione Penale, Sez. III, Sentenza n. 8668 del 3 marzo 2016 (ud 15 dicembre 2015)



di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban

Avvocati Penalisti

La Cassazione, con la sentenza 15 dicembre 2015, n. 8668, per la prima volta dall'entrata in vigore della riforma dei delitti tributari prende in esame il delitto di "*dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*", di cui all'art. 3 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, così come modificato dal D.Lgs n. 158/2015.

La pronuncia in commento riguarda l'impugnazione avverso l'ordinanza del Tribunale del Riesame che aveva confermato il sequestro preventivo per equivalente disposto in vista della futura confisca, ritenendo sussistente l'evasione ai fini IVA in relazione a fatture per canoni *leasing* emesse in regime di non imponibilità ex art. 8 bis del D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, trattandosi di bene non inerente, i relativi canoni non avrebbero potuto essere fatturati come prestazioni "esenti" e, di conseguenza, si tratterebbe di "*imposta fraudolentemente risparmiata*".

Ciò, anche se l'IVA non era stata indicata in dichiarazione e, conseguentemente, non era stata portata in detrazione.

L'ipotesi accusatoria, fatta propria dal Tribunale del Riesame, partiva dall'assunto secondo cui gli indagati avrebbero costituito una Società fittizia, il cui oggetto sociale apparente era l'attività di noleggio a terzi di natanti di proprietà della Società stessa.

In realtà, l'uso dei natanti sarebbe avvenuto ad esclusivo e personale beneficio dei due indagati, i quali però – grazie allo schermo societario – avevano conseguito un notevole risparmio d'imposta, avendo indicato in dichiarazione elementi passivi fittizi corrispondenti alle spese di acquisto e manutenzione delle barche.

In particolare, gli indagati avrebbero detratto indebitamente i costi afferenti ai canoni di *leasing* pur non essendo deducibili poiché relativi a beni ritenuti non inerenti, in quanto l'imbarcazione cui si riferivano detti costi non era bene aziendale, ma in realtà bene personale dei soci.

Quanto all'IVA, tuttavia, la fattura relativa i canoni di *leasing* era stata emessa in regime di non imponibilità, ex art. 8 bis D.P.R. n. 633/1972 e, come tale, non era mai stata portata in detrazione (atteso il regime applicato) né era "confluita" nella dichiarazione annuale.

Ciò nonostante, il Tribunale aveva ritenuto sussistenti i gravi indizi in ordine al delitto di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000, dal momento che gli indagati avrebbero utilizzato un regime di non imponibilità di cui gli stessi non avrebbero potuto godere.

Gli indagati avevano quindi impugnato la decisione del Tribunale del Riesame, sostenendo che nel caso di specie non vi fosse stata alcuna indebita detrazione di IVA, dato che tale importo non era stato inserito in alcuna dichiarazione e mai avrebbe potuto esserlo, atteso il regime di non imponibilità applicato.

Per questa ragione i ricorrenti avevano affermato che il delitto *ex art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000* non fosse ravvisabile nel caso di specie, in quanto tale reato si perfeziona unicamente con l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi e, in ogni caso, per mancanza dell'elemento costitutivo dell'utilizzo del mezzo fraudolento.

La Suprema Corte, nella motivazione della sentenza in commento, procede ad un'accurata e approfondita analisi del reato di cui all'art. 3 per valutare, in particolare, la continuità normativa tra le previgente formulazione e quella attuale, a seguito delle modifiche introdotte con D.Lgs. n. 158/2015.

In precedenza, la struttura del reato in questione era "trifasica", a formazione progressiva, dato che il delitto si perfezionava, realizzando le seguenti condizioni: a) una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie; b) l'utilizzo di "mezzi fraudolenti" idonei a ostacolare l'accertamento della falsità e, infine, c) l'indicazione nelle dichiarazioni dei redditi o ai fini IVA di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi.

A seguito della modifica operata dal D.Lgs. n. 158/2015 la nuova formulazione del delitto in questione prevede invece una struttura "bifasica".

Infatti è sufficiente che la condotta venga realizzata con una delle seguenti modalità: o compiendo azioni simulate oggettivamente o soggettivamente, ovvero avvalendosi di documenti falsi o altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento o ad indurre in errore l'Autorità Finanziaria.

Come specificato nella Relazione Illustrativa del D.Lgs. n. 158/2015 si tratta quindi di condotte alternative tra loro e, di conseguenza, basterà porre in essere solo una delle modalità descritte sopra per realizzare il delitto in questione.

Particolare significato assume l'eliminazione del riferimento alla "*falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie*", che prima era elemento prodromico ma essenziale del reato, costituendo la prima fase della realizzazione della condotta.

Tale elisione ha comportato innanzitutto l'ampliamento del novero dei possibili soggetti attivi,

comprendendo tutti coloro i quali sono obbligati alla presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette e IVA e non solo, come nella disciplina previgente, i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Oltre a quanto sopra, la norma continua a prevedere delle soglie di punibilità, benché tali soglie siano state elevate dal legislatore del D.Lgs. n. 158/2015.

Dopo aver analizzato la fattispecie incriminatrice, la Cassazione afferma che sussiste continuità normativa tra la "vecchia" e la "nuova" formulazione legislativa, dato che anche attualmente il reato si perfeziona con la stessa tipologia di condotta e, cioè, con l'indicazione di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni relative a imposte dirette e IVA, mediante una delle modalità sopra descritte.

Per quanto qui interessa, la Cassazione, confermando l'orientamento sorto in precedenza, ha ribadito che il delitto in questione si perfeziona con la presentazione della dichiarazione e con l'effettivo inserimento degli elementi passivi fittizi.

Di conseguenza, le condotte pregresse, anche se consistenti nell'acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti fittizi ovvero di false rappresentazioni anche con uso di mezzi fraudolenti, sono irrilevanti dal punto vista penale.

Inoltre, la Suprema Corte ha ritenuto insussistente il delitto di cui all'art. 3 in assenza di una congrua motivazione in ordine all'uso di mezzo fraudolento idoneo ad ostacolare l'accertamento.

Infatti, per realizzare il delitto in questione non basta la semplice violazione della legge tributaria, ma occorre un *quid pluris* e, cioè, un'alterazione della realtà accompagnata da speciali accorgimenti idonei a occultare l'evasione di fronte alle attività di controllo del Fisco.

Pertanto, sussiste la frode unicamente qualora il contribuente ponga in essere una condotta ingannatoria, che impedisca ai verificatori di ricostruire con facilità la capacità contributiva reale, costringendoli a ricorrere a sofisticati strumenti di accertamento.

Dalla decisione in esame possiamo quindi ricavare il principio per cui l'essersi avvalsi di un regime di esenzione IVA - pur non spettante dal punto di vista tributario - non configura di per sé un "mezzo fraudolento" idoneo a ostacolare l'accertamento fiscale e, quindi, non può configurare il delitto di cui all'art. 3 del D.Lgs n. 74/2000, essendo appunto insussistente l'elemento della "frode".

In ogni caso, non sussiste dichiarazione fraudolenta nell'ipotesi di fatture emesse in regime di non imponibilità IVA, dato che tali elementi passivi non sono comunque confluiti nella dichiarazione.

In mancanza di contraddittorio preventivo l'ipoteca va cancellata

Commento a Corte di Cassazione Civile, Sez. VI - 5 – Ordinanza n. 3783 del 26 febbraio 2016



di Maurizio Villani
Avvocato Tributarista

*“In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi dell'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (nella formulazione vigente "ratione temporis", e quindi anche nel regime antecedente l'entrata in vigore dell'obbligo di comunicazione preventiva dell'iscrizione di ipoteca ex art. 77, comma 2-bis, D.P.R. n. 602/73, introdotto con D.L. n. 70 del 2011), **deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine - che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2-bis, del medesimo D.P.R., come introdotto dal D.L. 13 maggio 2011, n. 70, conv. con modif. dalla legge 12 luglio 2011, n. 106), in trenta giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione europea, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità”***. Ed ancora, spetta, peraltro, al giudice tributario qualificare giuridicamente la tesi del contribuente che lamenta la nullità dell'iscrizione per il mancato rispetto del contraddittorio.

E' quanto ha affermato la Suprema Corte, Sez. VI, con una recente **ordinanza n. 3783 del 26 febbraio 2016**, la quale esprime un principio di diritto in linea con quanto stabilito dall'orientamento delle Sezioni Unite sentenza n. 19667 del 18 settembre 2014 laddove <<...emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o endo-procedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'articolo 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'articolo 97 Cost. [...]

Il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione, come afferma - ricordando la propria precedente sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 *Soprope'* - la Corte di Giustizia nella sua recentissima sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*.

Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento afferma la Corte di Giustizia, è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il citato articolo 41, par. 2 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

Conclude la Corte che in forza di tale principio, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione, mediante una previa comunicazione del provvedimento che sarà adottato, con la fissazione di un termine per presentare eventuali difese od osservazioni. Tale obbligo, ad avviso della Corte, incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità>>.

Orbene, in virtù delle novità introdotte dalla legge 106/2011, a decorrere dal 13.7.2011 l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza di pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta ipoteca, (art. 77, co. 2-bis, D.P.R. 602/1973 introdotto ex art. 7, co. 2, lett. u-bis), D.L. 70/2011, conv. con modif. dalla L. 106/2011), e tale comunicazione non può che costituire atto impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie.

In precedenza, la norma non prevedeva in modo espresso l'obbligo di comunicare l'avvenuta iscrizione ipotecaria ai soggetti interessati neppure successivamente l'avvenuta iscrizione. Tuttavia un obbligo di comunicazione poteva dedursi, in via interpretativa, dall'ordinamento positivo e, in particolare, dal coordinato disposto dell'art. 17 e 6, L. 212/2000.

Sul punto la Corte di Cassazione, a Sezioni unite, ha ripetutamente affermato che l'ipoteca pre-

vista, ex art. 77, D.P.R. 602/1973, pur non essendo atto di esecuzione, è tuttavia strettamente preordinata e strumentale all'espropriazione immobiliare e, pertanto, soggetta agli stessi limiti (tra cui l'obbligo di preventiva comunicazione) stabiliti per quest'ultima dall'art. 50 e 76, D.P.R. 602/1973 (Cass., Sez. Un., 2053/2006; Cass., Sez. Un., 22.2.2010, n. 4077; Cass., Sez. Un., 12.4.2012, n. 5771; Cass. 26.2.2013, n. 4777).

Ciò posto, pertanto, in caso di difetto o di omessa comunicazione, è possibile eccepire la nullità dell'iscrizione di ipoteca. Il preavviso deve essere notificato esclusivamente al proprietario dell'immobile e non a persone diverse, anche se le stesse vantano sull'immobile diritti di altra natura (per esempio, l'usufrutto).

A norma dell'articolo 7 dello Statuto del contribuente gli atti dell'amministrazione finanziaria, e quelli degli agenti della riscossione, devono essere motivati in riferimento ai presupposti di fatto e di diritto che li hanno determinati.

Pertanto, la comunicazione di iscrizione di ipoteca deve contenere l'identificazione dell'immobile e l'indicazione della somma per la quale l'ipoteca è iscritta, il valore dell'immobile compresa la relativa rendita catastale, l'allegazione delle cartelle di pagamento non pagate, nonché l'atto di iscrizione a opera dell'agenzia del Territorio e le informazioni relative al tributo, ivi compreso il titolo per il quale si chiede il pagamento.

In mancanza di tale motivazione, potrebbe essere eccepita dinanzi al giudice tributario la nullità dell'iscrizione di ipoteca.

Corte di Cassazione Penale, Sez. III

Sentenza n. 8668 del 3 marzo 2016 (ud 15 dicembre 2015)

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

Ritenuto in fatto

1. Con ordinanza emessa in data 5/11/2014, depositata in data 17/12/2014, il tribunale del riesame di NAPOLI rigettava la richiesta di riesame proposta: a) nell'interesse di (...) avverso il decreto di sequestro preventivo "in via diretta", afferente l'imbarcazione denominata "(...)" in ordine all'ipotesi di reato di cui all'art. 11, d. lgs. n. 74 del 2000, ipotesi di reato ascritta in concorso agli indagati (...) e (...) i quali avrebbero venduto alla società (...) s.r.l., amministrata dall'attuale indagato, la predetta imbarcazione, in precedenza intestata alla (...) s.r.l. (unico cespite societario) per 180.000 euro, al fine di sottrarsi fraudolentemente alla riscossione da parte dell'Amministrazione finanziaria; b) nell'interesse di (...) e (...) avverso il medesimo decreto di sequestro preventivo avente ad oggetto, oltre la predetta imbarcazione sub a) per il delitto sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte contestato come commesso in concorso con il (...) anche di beni, cose e somme di denaro nella disponibilità dei predetti indagati (oltre che di (...) e di (...) (...) s.r.l., non impugnanti in questa sede di legittimità), per equivalente, fino a concorrenza dell'importo di € 654.926 - pari alle evasioni fiscali per gli anni di imposta 2007 e 2010 - e, in via diretta, di denaro, fino a concorrenza della somma di € 1.058.114 - pari al debito tributario complessivo dal 2005 al 2009, al netto dell'IRAP - in cassa o su c/c e rapporti finanziari intestati alla (...) s.r.l. ovvero oggetto di movimenti diretti da quest'ultima a conti personali dei predetti indagati, ravvisando a carico degli indagati indizi del reato di cui agli artt. 110 cod. pen., 3, D. Lgs. n. 74 del 2000, il tutto secondo le modalità esecutive e spazio - temporali meglio evidenziate nei capi di imputazione provvisori compiutamente descritti nell'ordinanza impugnata.

2. Ha proposto ricorso (...) , a mezzo del difensore fiduciario cassazionista, impugnando la ordinanza predetta con cui deduce due motivi di ricorso, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

2.1. Deduce, con il primo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., sotto il profilo della violazione di legge in relazione all'art. 11, d. lgs. n. 74 del 2000.

In sintesi, la censura investe l'impugnata ordinanza in quanto, sostiene il ricorrente, non vi sarebbe stata alcuna simulata alienazione del natante in sequestro da parte della società (...) s.r.l., poiché lo stesso sarebbe stato effettivamente alienato dalla ... alla ...) attraverso uno scoperto di c/c, poi ripianato con un mutuo di pari importo (180.000 €) contratto dal Fiorentino al fine di coprire il debito contratto con la stessa banca all'atto dell'acquisto dell'imbarcazione; non rileverebbe la circostanza per la quale il presunto titolare della ...) (il coindagato (...)) avrebbe operato a favore della predetta società una rimessa di 4000,00 euro nel 2012, atteso che la rimessa risale ad oltre un anno dalla vendita dell'imbarcazione dalla (...) alla (...) (avvenuta in data (...)) e che l'importo versato dal (...) risulterebbe irrisorio rispetto al valore del bene; ciò che rileva, nel caso in esame, è il dato che il soggetto che si è fatto giuridicamente carico del saldo e delle rate di mutuo è stata esclusivamente la (...) questi, singolarmente, risponderebbe del delitto di sottrazione fraudolenta per aver versato l'importo dell'imbarcazione al venditore, suo correo, saldando però il debito con l'istituto mutuante; i giudici del riesame, in particolare, si sostiene in ricorso, avrebbero richiamato al fine di giustificare la fraudolenza dell'operazione, le dichiarazioni di un funzionario dell'Agenzia delle Entrate (tale (...)). Che aveva riferito come la società (...) non avesse pagato nulla delle maggiori imposte accertate dagli ispettori; quanto sostenuto dai giudici del riesame sarebbe smentito dai fatti, poiché, da un lato dall'F24 prodotto come all. 18 alla memoria depositata davanti al tribunale del riesame (allegata anche al ricorso in cassazione) risulta che lo stesso era finalizzato al versamento dell'IVA, dunque di un'imposta il cui versamento sarebbe stato omesso in tutto o in parte; dall'altro, non risponderebbe al vero quanto affermato dal (...) in quanto l'affermazione secondo cui nessun versamento sarebbe mai stato effettuato dalla ... sarebbe stata smentita dalla documentazione difensiva; infine, sempre in relazione al primo motivo di ricorso, la difesa sostiene la non configurabilità della fattispecie di cui all'art. 11, d.lgs. n. 74 del 2000, evidenziando come l'affermazione del tribunale - secondo cui il natante in questione era l'unico cespite di un certo valore ed era dunque legittimo desumere che sia stato in tal modo sottratto alle prevedibili pretese dell'amministrazione finanziaria - sarebbe smentita dal valore di mercato del bene, oggetto di apposita perizia valutativa di stima allegata alla memoria prodotta davanti al tribunale del riesame, che aveva attestato un valore pari a circa 158.500,00 euro; l'alienazione del cespite, dunque, non sarebbe

avvenuta a prezzo vile né era stata funzionale a sottrarsi al pagamento delle imposte, sicché l'alienazione del bene ad un prezzo di mercato superiore a quello effettivo (180.000 € a fronte di un valore di mercato di circa 160.000,00 euro), il cui controvalore sarebbe stato interamente versato al fisco, escluderebbe la configurabilità del delitto di cui all'art. 11, d. lgs. n. 74 del 2000.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., sotto il profilo della violazione di legge in relazione all'art. 11, d. lgs. n. 74 del 2000 quanto all'assenza dell'individuazione delle condotte tipiche del reato.

In sintesi, la censura investe l'impugnata ordinanza in quanto, sostiene il ricorrente, il reato ipotizzato si configura solo in presenza di simulazione o di altri atti fraudolenti, ossia condotte finalizzate ad escogitare meccanismi per i quali si sottrae un bene, rendendolo non più disponibile per il Fisco, senza corrisponderne il valore; richiamata la giurisprudenza di questa Corte circa i casi più frequenti di operazioni simulate o di atti fraudolenti inquadrabili nel paradigma della fattispecie penale in esame (compensazioni indebite; operazioni societarie fittizie; costituzione di un fondo patrimoniale; intestazione fiduciaria di beni; indebito utilizzo del trust; atti simulati di affitto di azienda; riconoscimento di passività inesistenti), osserva il ricorrente come nella motivazione del tribunale del riesame manchi l'individuazione delle condotte integranti il delitto in esame, né sarebbe sufficiente il semplice riferimento all'aver "venduto" i coindagati al (...) il natante, atteso che non v'è dubbio circa l'effettività e la congruità del pagamento del prezzo dell'imbarcazione operato dalla (...) alla (...) con fondi propri, difettando peraltro l'elemento soggettivo del dolo specifico richiesto dalla norma e, comunque, non comprendendosi come l'imbarcazione possa qualificarsi come provento diretto del reato.

2.3. Con atto depositato presso la cancelleria di questa Corte in data 11/09/2015, il difensore di fiducia dell'indagato (...) ha dichiarato di rinunciare al ricorso per carenza di interesse, essendo stato il provvedimento impugnato relativo al sequestro dell'imbarcazione annullato con sentenza di questa Sezione n. 27143/2015 (di cui allega copia), su ricorso presentato dal terzo (...) s.r.l.

3. Hanno proposto congiunto ricorso (...) e (...), a mezzo del comune difensore fiduciario cassazionista, impugnando la ordinanza predetta con cui deducono due motivi di ricorso, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

3.1. Deducono, con il primo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., sotto il profilo della violazione di legge in relazione all'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000 attesa l'insussistenza del fumus del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

In sintesi, la censura investe l'impugnata ordinanza in quanto, sostengono i ricorrenti, difetterebbe nel caso in esame la fraudolenza che rende punibile la condotta ascritta; giova precisare, al fine di meglio comprendere le ragioni delle censure, che il decreto di sequestro preventivo, impugnato davanti al tribunale del riesame - oltre a disporre il sequestro in via diretta dell'imbarcazione (...) per violazione dell'art. 11, D. Lgs. n. 74 del 2000, imputazione in relazione alla quale i ricorrenti (...) ed (...) non svolgono censure - aveva disposto altresì il sequestro in via diretta sino a concorrenza della somma pari ad € 1.058.114,00 contestata a proposito delle dichiarazioni IVA 2005, IRES ed IVA 2006 (art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000) e quello, per equivalente, sino a concorrenza della somma di € 654.926,00 contestato in relazione alle dichiarazioni IVA 2010 ed IRES 2007 della (...) s.r.l. (art. 3, D. Lgs. n. 74 del 2000); per quanto di interesse in relazione alle posizioni degli attuali ricorrenti, gli stessi hanno manifestato Interesse ad impugnare solo il decreto di sequestro per equivalente emesso sino a concorrenza di € 654.926,00 in relazione all'art. 3 citato, per le dichiarazioni IRES 2007 ed IVA 2010 della (...) (...), ciò in quanto - come lo stesso tribunale del riesame da atto nell'impugnato provvedimento - il decreto di sequestro in via diretta era rimasto ineseguito per quanto concerne la presunta evasione relativa all'IVA 2005 ed all'IRES ed all'IVA 2006, donde la declaratoria di inammissibilità dell'istanza di riesame da parte del tribunale.

3.1.1. Così delimitato l'ambito cognitivo di questo giudice di legittimità, occorre evidenziare che l'addebito mosso agli attuali indagati riguarda condotte di dichiarazione fraudolenta asseritamente poste in essere in concorso tra loro (...) quale legale rappresentante della (...) s.r.l.; (...), quale amministratore di fatto; (...), non impugnante in sede di legittimità, quale legale rappresentante dal 12/04/2011 e poi quale liquidatore della medesima s.r.l.) condotte che sarebbero state istigate dal consulente (...) f altro indagato non raggiunto dalla misura cautelare reale; secondo la ricostruzione accusatoria, il (...) e la (...) coniugi, mentre il (...), quale mero prestanome, volendo utilizzare alcune imbarcazioni da diporto per il loro personale ed esclusivo beneficio, avrebbero costituito la (...) s.r.l. con oggetto sociale apparente di società vocata al noleggio a terzi dei natanti di proprietà della società, allo scopo di conseguire i vantaggi fiscali garantiti a tali tipi societari della legislazione speciale; in sostanza, proprio grazie a tale schermo societario, gli indagati con false rappresentazioni nelle scritture contabili e mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, avrebbero indicato una serie di elementi passivi fittizi in vari anni, a decorrere dal 2005 sino al 2010, così locupletando un notevole risparmio di imposta.

3.1.2. Per quanto concerne l'IRES 2007, la contestazione riguarda l'aver indicato elementi passivi fittizi costituiti da costi non deducibili, per € 423.157,99 con un'evasione pari ad € 112.939,00; la tesi del PM è quella della radicale indeducibilità, in quanto non inerenti, dei costi di funzionamento di una delle imbarcazioni di proprietà della (...) s.r.l. (il (...), denominato (...)); secondo gli accertatori, sebbene la (...) s.r.l. abbia effettivamente pagato i canoni di leasing necessari per l'acquisizione ed il

godimento di tale imbarcazione, non avrebbe potuto scomputare dall'imponibile IRES tali costi, in quanto la società non avrebbe adibito l'imbarcazione al noleggio di terzi, sicché tali voci passive non sarebbero inerenti.

Osservano i ricorrenti che, rispetto a tale impostazione accusatoria, era stato dedotto dinanzi ai giudici del riesame come la ricostruzione fosse sfornita di alcun sostegno, in quanto nella medesima annualità la società (...) s.r.l. aveva dichiarato ed esposto ricavi per € 352.000,00 su cui la stessa aveva scontato le relative imposte, senza che gli accertatori avessero rilevato nulla di irregolare; era quindi singolare che, da un lato, fossero stati ritenuti indeducibili i costi di funzionamento dell'imbarcazione per € 423.157,00 (con imposta evasa di € 112.939) e, nel contempo, considerare integralmente tassabili i ricavi per l'uso normale dell'imbarcazione da parte dei soci, in relazione all'art. 164, comma secondo, d.P.R. n. 917 del 1986; a fronte di tale deduzione, i giudici del riesame avevano replicato svolgendo un'approfondita disamina delle ragioni per le quali la società avrebbe simulato i noli ai suoi stessi soci, aggiungendo alle condotte contestate un ulteriore autonomo addebito.

3.1.3. Quanto all'IVA 2010, era stata contestata l'indicazione di elementi passivi fittizi pari ad € 2.710.262,00 con imposta evasa pari ad € 541.987,00, indebitamente detratta nella dichiarazione depositata; per migliore intelligibilità, i ricorrenti ricostruiscono l'importo che l'imputazione indicata quale somma degli elementi passivi fittizi: a) 1.956.282,00 euro, quale importo riscatto (...) in regime di non imponibilità ex art. 8 bis, d.p.r. n. 633 del 1972 (importo indicato al rigo VF 13 dich. IVA 2011, contenuta in Unico 2011); b) 250.501,00 euro, quale importo canoni leasing (...); 1° semestre 2010, in regime di non imponibilità ex art. 8 bis, peraltro non indicati in dichiarazione IVA 2011 contenuta in Unico 2011; c) 455.816,00 euro, quale importo maxi canone leasing, (...) l'iva 20% (indicato nel rigo VF 11, dich. IVA 2011, contenuta in Unico 2011); d) 45.813,00 euro, quale importo ricambi fattura (...) s.r.l. per (...) f iva 20% (indicato nel rigo VF11, dich. IVA 2011, contenuta in Unico 2011); e) 1.850,00 euro, quale importo fattura Notaio (...) per (...) iva 20% (indicato nel rigo VF 11, dich. IVA 2011, contenuta in Unico 2011); complessivamente, quindi, l'ammontare degli elementi passivi fittizi contestati risulta pari ad € 2.710.262,00 con IVA asseritamente evasa pari: a) ad € 100.632,81, a titolo di IVA indetraibile per l'imbarcazione (...); b) ad € 441.354,70, per violazione art. 8 bis e riscatto (...) dunque, la somma di tali importi (pari ad € 541.987,00) sarebbe stata indebitamente detratta nella dichiarazione relativa all'anno di imposta 2010.

In sede di riesame, i ricorrenti avevano fatto presente la fallacia di tale ricostruzione, in quanto: a) con riferimento al riscatto (...) ed alla violazione dell'art. 8 bis, era stato dedotto che la fattura di riscatto di detta imbarcazione era stata emessa in regime di non imponibilità ai fini IVA ex art. 8 bis, sicché la relativa imposta non solo non era stata mai esposta in fattura, ma non era mai stata portata in detrazione né mai avrebbe potuto esserlo, atteso il regime di non imponibilità applicato; in altri termini, si contestava un'indebita detrazione che non era mai avvenuta in fatto e non risultava in alcun rigo della dichiarazione dei redditi o della dichiarazione IVA relativa all'anno 2010.

I giudici del riesame avevano replicato erroneamente, in quanto, dopo aver dato atto che l'ammontare di € 441.354,70 non era mai stato dichiarato come detratto nell'Unico 2011, ritenevano integrata la fattispecie dell'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000 alla luce della considerazione per cui tale importo sarebbe stato indebitamente risparmiato da (...) s.r.l. grazie ad una scorretta applicazione dell'art. 8 bis, d.P.R. n. 633 del 1972; i giudici, tuttavia, non avrebbero chiarito però come il solo conseguimento di tale risparmio derivato dalla ricezione di una fattura esente IVA - e quindi non riportata in dichiarazione - integrasse la fattispecie di dichiarazione fraudolenta; ne conseguirebbe, in definitiva, che non essendo stata l'IVA detratta in quanto non indicata in dichiarazione, non sarebbe tecnicamente configurabile il delitto di cui all'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000, giacché la condotta in esso disegnata è addebitabile esclusivamente a colui che "indica" in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi (secondo la nuova formulazione oggi prevista a seguito della novella di cui al d.lgs. n. 158 del 2015).

3.1.4. La difesa dei ricorrenti, già in sede di riesame, aveva peraltro evidenziato come non potesse ritenersi configurabile la fattispecie di cui all'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000, poiché le scritture della (...) s.r.l. in nessun modo palesassero quelle false rappresentazioni nelle scritture contabili obbligatorie che, in una all'impiego di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento, integrano la fattispecie in esame (questione, questa, che deve ovviamente essere rivisitata alla luce della novella introdotta con il D. Lgs. n. 158 del 2015 e di cui si dirà oltre).

Sul punto, i ricorrenti, dopo aver sintetizzato gli elementi caratterizzanti la fattispecie penale de qua, sostengono come i fatti rilevati dagli accertatori rassegnassero una realtà di segno opposto all'archetipo delineato dalla fattispecie incriminatrice, anzitutto perché gli accertatori avevano potuto ricostruire sulla sola scorta degli elementi forniti dalla parte le operazioni societarie, essendo emerso che: a) la (...) non era esterovestita ed operava sul t.n.; b) i soci erano individuabili e non nascosti dietro fiduciarie; c) i flussi finanziari erano assolutamente tracciabili attraverso movimenti bancari e documentazione fornita dalla parte; d) la contabilità era correttamente tenuta ed aggiornata ed i registri contabili, i bilanci e le dichiarazioni erano stati reperiti presso la sede; e) nessun rilievo era mai stato mosso circa la corrispondenza dei dati contenuti nei bilanci e nelle dichiarazioni fiscali; f) gli stessi accertatori avevano evidenziato come per le imbarcazioni, ad esempio l(...), fosse stata effettivamente svolta l'attività di noleggio a terzi e, come in alcuni casi, ve ne fosse prova anche sulle imbarcazioni di maggiore stazza, la cui locazione appariva più ardua in ragione del maggior costo.

In secondo luogo, contestavano come non fossero idonei ad inficiare il quadro di regolarità delle scritture contabili i rilievi indicati nel p.v.c. in quanto limitati solo all'anno 2008 ed afferenti alla mancata stampa di poche registrazioni del libro giornale e ad un paio di annotazioni a matita sul registro inventari; ancora, si rilevava come non fosse stata elevata alcuna formale contestazione e/o applicazione di sanzioni ex art. 9, d. lgs. n. 471 del 1997, in merito alla presunta irregolarità delle scritture contabili per le predette annualità; inoltre, si aggiunge, le decisioni assunte in sede giurisdizionale tributaria non avevano alcun rilievo, non essendo per l'anno 2010 alcuna decisione, mentre le uniche due decisioni intervenute (8/03/2013 della CTR e 1/07/2013 della CTP afferivano ad annualità diverse da quelle contestate, ossia la prima, l'anno 2005 prescritto, e, la seconda, annualità diverse dal 2007 e dal 2010).

In definitiva, sostenevano i ricorrenti come non apparisse individuabile l'indispensabile mezzo fraudolento di cui si sarebbe avvalsa la (...) g.r.i. e gli attuali indagati al fine di ostacolare l'accertamento.

Censurabile sul punto sarebbe l'affermazione del tribunale, secondo cui dette argomentazioni difensive sarebbero assolutamente irrilevanti, tenuto conto della complessiva falsità ideologica non delle scritture della (...) ma dell'intero contesto societario - tributario entro cui le condotte addebitate sarebbero collocabili, nel senso cioè - espresso in motivazione - secondo cui dovrebbe ritenersi simulata l'intera attività commerciale della società, che sarebbe stata costituita per consentire al (...), nell'acquisto e nel godimento di natanti di lusso e di grande stazza, di fruire di agevolazioni fiscali, sicché a poco, secondo i giudici del riesame, rilevarebbe sia la regolarità delle scritture o l'assenza, come nel caso della dichiarazione IVA 2010, della dichiarazione fraudolenta.

3.1.5. I ricorrenti, ancora, censurano l'ordinanza sostenendo che dalla lettura dell'ordinanza impugnata emergerebbe una esegesi dell'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000, apertamente contrastante con i principi di tassatività e in violazione del c. d. divieto di analogia in materia penale; la norma, nella formulazione normativa al momento del fatto, precisano i ricorrenti, richiedeva quali elementi indefettibili sia la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie sia, da un lato, l'adozione di mezzi fraudolenti, ma anche che quelli utilizzati fossero dotati dell'idoneità ad ostacolarne l'accertamento; in definitiva, dunque, lo spettro di punibilità abbraccerebbe solo quelle forme ritenute particolarmente insidiose in cui il nascondimento del gettito fiscale avvenga con modalità artificiose e decettive, valutazione, quest'ultima, circa la ricorrenza di tali requisiti che non potrebbe sovrapporsi a quella volta a specificare la ricorrenza del dolo specifico di evasione richiesto dalla norma, valutazione del tutto distinta ed autonoma (si richiama, a tal fine, la giurisprudenza di questa Corte, antecedente alla novella del 2015, costituita da Sez. 3, n. 13641/2002 e da Sez. 3, n. 2292/2013).

Tanto premesso, nel caso di specie, non si comprenderebbe in cosa consista l'opera di falsificazione delle scritture contabili obbligatorie che sarebbe stata posta in essere dai ricorrenti, limitandosi sul punto i giudici del riesame ad affermare che la complessiva simulazione dell'attività di noleggio integrerebbe una rappresentazione ideologicamente falsa che invade le scritture contabili; detto assunto sarebbe erroneo, da un lato, in quanto vi sarebbe il dato pacifico in atti per cui l'attività di noleggio era stata effettivamente esercitata nel corso degli anni dalla società, come dimostrato dall'esistenza di fatture attive emesse dalla (...) cui importi risultano regolarmente incassati e contabilizzati, e, dall'altro, il fatto che la stessa società aveva acquistato in pochi anni di attività ben sette imbarcazioni, ciò che renderebbe implausibile l'utilizzo dei natanti per scopi personali.

3.1.6. In ogni caso, si aggiunge, pur volendo sostenere che l'attività di impresa fosse stata finalizzata a consentire un risparmio di imposta ai soci, non potrebbe fondatamente dubitarsi circa la fedele rappresentazione contabile degli elementi positivi e negativi che concorrono a formare il reddito imponibile risultante dalla dichiarazione della società ai fini IRES o IVA; quanto alla deduzione ai fini IRES nell'esercizio 2007, non risulta che il PM abbia contestato che le spese relative alla gestione dell'imbarcazione (...) siano state indicate nelle scritture contabili e trasfuse in dichiarazione in misura eccedente quella reale o, men che meno, che le stesse non siano state effettivamente sostenute; sul punto non è seriamente contestabile, si osserva in ricorso, che nessuna falsa rappresentazione omessa od infedele annotazione abbia inficiato il contenuto della dichiarazione dei redditi IRES relativa a detto esercizio, tant'è che la stessa ordinanza impugnata non riesce ad individuare un documento "artato" sussumibile nella nozione di "scritture contabili obbligatorie", non essendo evidentemente riconducibili a tale nozione le stesse dichiarazioni dei redditi in cui risultano indicati gli elementi passivi considerati "fittizi", pena una sostanziale interpretazione abrogatrice del predetto requisito strutturale del reato.

Analogha censura, poi, viene svolta quanto alla presunta detrazione indebita IVA nell'esercizio 2010. Sul punto, I ricorrenti censurano l'affermazione dei giudici del riesame secondo cui non poteva fondatamente sostenersi che la fattura ricevuta dalla società di leasing in relazione al riscatto del (...), risultante nella contabilità della (...) s.r.l., costituisse frutto di una cattiva applicazione del regime di non imponibilità fiscale ad opera della società cedente, ciò in quanto la fattura era stata emessa in regime di non imponibilità ex art. 8 bis, d.p.r. n. 633 del 1972 su esplicita e interessata richiesta della (...) s.r.l., accompagnata da false dichiarazioni di responsabilità sull'utilizzo del natante in attività di impresa.

I ricorrenti, in particolare rilevano come si tratta di documento contabile emesso da un terzo e che non potrebbe mai, neppure in astratto, contenere una falsa rappresentazione contabile imputabile al soggetto attivo del reato; dall'altro,

che detta fattura non conterrebbe alcuna falsa rappresentazione, rappresentando fedelmente il regime tributario applicato all'atto della transazione intercorrente tra la società di leasing e la (...), dando atto del fatto che l'IVA non è stata applicata all'operazione; infine, non sarebbe logico quanto affermato dal tribunale circa il mancato uso dell'imbarcazione ad attività d'impresa, in presenza di documenti contabili attestanti il noleggio a terzi del natante, non essendo peraltro mai stata contestata l'effettività dei noli a terzi, nonostante risultino debitamente annotate fatture attive di (...) e che di alcuna di esse è stata rilevata la fittizietà oggettiva o soggettiva. Inoltre, si aggiunge in ricorso, anche quando l'imbarcazione risulta essere stata utilizzata dai soci, gli stessi avevano sempre corrisposto il canone di nolo in linea alle tariffe praticate a terzi, né la circostanza che la forma di pagamento del noleggio fosse consistita, nel caso dei coniugi (...), dalla compensazione con pregressi crediti vantati nei confronti della società sarebbe del tutto irrilevante, trattandosi di transazioni legittime e documentate in contabilità e tenuto conto che la compensazione rappresenta una delle tradizionali forme di estinzione delle obbligazioni.

Si ribadisce, pertanto, che quanto sopra consentirebbe di escludere la sussistenza dell'elemento costituito del delitto di frode fiscale, rappresentato dall'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento delle inesistenti falsità documentali (peraltro, secondo l'attuale formulazione successiva alla novella introdotta dal d. lgs. n. 158 del 2015, la norma così recita "compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

3.1.7. I ricorrenti, ancora, censurano l'affermazione contenuta nell'impugnata ordinanza secondo cui l'insidia sarebbe determinata dalla presenza di artifici contabili eseguiti sulla base di documentazione apparentemente valida; tale affermazione sarebbe censurabile laddove si consideri che l'attività di verifica della GDF si è fondata proprio sulle risultanze contabili acquisite presso la (...) (...) s.r.l., la cui attendibilità ha consentito di ricostruire senza difficoltà alcuna il reddito imponibile asseritamente sottratto all'imposizione; la stessa contestazione mossa ai ricorrenti (ossia l'erronea applicazione della disciplina tributaria relativa, quanto all'IRES 2007, alla deducibilità dei costi inerenti all'attività di impresa; quanto all'IVA 2010, al regime di imponibilità da applicare ex art. 8 bis, d.P.R. n. 633 del 1972) non proverebbe l'impiego da parte del contribuente di strumenti decettivi atti ad ostacolare l'accertamento delle imposte, aggiungendosi peraltro come i rilievi formali elevati dai verificatori attengano a periodi di imposta diversi da quelli contestati, donde nemmeno sotto tale profilo sarebbe rilevabile l'idoneità di ostacolo della condotta tipica.

3.2. Deducono, con il secondo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b), cod. proc. pen., sotto il profilo della violazione di legge in relazione all'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000 attesa l'insussistenza del fumus del reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici quanto all'omessa considerazione delle deduzioni difensive.

In sintesi, la censura investe l'impugnata ordinanza in quanto, sostengono i ricorrenti, a fronte dell'impossibilità di attribuire agli indagati il reato ipotizzato, avrebbero motivato in modo da valorizzare il risparmio conseguito dagli stessi quale elemento della condotta, e non come effetto indebito della stessa; sotto il profilo soggettivo, cioè, evidenziano come non potrebbe fondatamente sostenersi che sia sufficiente l'effetto conseguito attraverso la condotta per realizzare la fattispecie ipotizzata, che deve invece materializzarsi attraverso una condotta tipica che è proprio e solo quella delineata dal legislatore, ossia una dichiarazione fraudolenta; sarebbe infatti lo stesso tribunale del riesame a confermare che la dichiarazione non conteneva alcuna indicazione decettiva.

Peraltro, si aggiunge, vi sarebbe un'altra ragione per la quale la motivazione apparirebbe viziata. In particolare, in relazione all'annualità 2010, si era rilevato che la somma di 400.000 euro quale IVA sulla successiva vendita del natante era stata effettivamente versata dalla società (...) s.r.l.; se si fosse accaduto alla tesi sostenuta dall'Agenzia, detta transazione in quanto relativa a bene non inerente, non avrebbe dovuto scontare IVA ex art. 13, comma quinto, d.p.r. n. 633 del 1972, donde ne sarebbe derivato che la (...) avrebbe errato nel versare l'IVA per € 216.516,00 compensando la restante quota sino ad € 400.000,00, derivandone quindi un credito IVA in capo alla FD o comunque una posizione neutra che al più si compenserebbe con l'IVA suppostamente omessa. Censurabile, sul punto, sarebbe l'affermazione dei giudici del riesame, i quali si sarebbero limitati a definire tale deduzione difensiva irrilevante, aggiungendo che detta IVA si andrebbe a sommare a quella che la (...) aveva ammesso in dichiarazione; diversamente, la tesi dell'Agenzia, sposata dai giudici del merito, si rivelerebbe del tutto illogica, evidenziando invece una complessiva condotta degli indagati non funzionale a conseguire un indebito risparmio di imposta; a tal proposito, in particolare, si censura la motivazione dell'ordinanza che si mostrerebbe palesemente illogica laddove, da un lato, il tribunale certifica che talune imbarcazioni fossero realmente utilizzate per il noleggio e, dall'altro, critica l'indicazione difensiva per cui ben sette imbarcazioni nel corso di pochi anni non potevano essere utilizzate da una sola persona, replicando i giudici che tre imbarcazioni sarebbero state sostituite l'una con l'altra; detta affermazione ignorerebbe le deduzioni difensive secondo cui nell'anno 2010, oltre all'(...), vi erano congiuntamente un (...) ed un (...), imbarcazioni sostanzialmente identiche e sovrapponibili prodotte dallo stesso cantiere, ciò che certificherebbe, in senso contrario a quanto sostenuto dal tribunale, che, anche a voler supporre che una delle due potesse essere noleggiata ai soci, l'altra unitamente all'(...) era destinata al noleggio; peraltro, il dato che tali natanti fossero stati noleggiati poche volte e l'(...) molte di più troverebbe la sua spiegazione nel costo del noleggio, notevolmente più alto e non alla portata del mercato napoletano, donde censurabile è la motivazione nella parte in cui il

tribunale confonde la commerciabilità dell'imbarcazione con l'inesistente finalità perseguita ex ante di voler creare una società al solo fine di nascondersi dietro ad essa.

Considerato in diritto

4.1 ricorsi sono fondati.

5. Preliminarmente dev'essere affrontato il ricorso (...).

Osserva, anzitutto, il Collegio che non rileva l'intervenuta dichiarazione di rinuncia al ricorso per carenza di interesse, depositata presso la cancelleria di questa Corte in data 11/09/2015 in quanto sottoscritta esclusivamente dal difensore, senza che risulti a questi conferita procura speciale.

Ed infatti, le Sezioni Unite di questa Corte, con decisione assunta all'ud. 24/11/2015 (r.g. n. 8933/2015, ric. CELSO), non ancora depositata, hanno dato soluzione negativa alla questione "se il difensore dell'indagato o imputato non munito di procura speciale possa validamente rinunciare all'impugnazione da lui autonomamente proposta".

6. Nel merito, il ricorso (...) è fondato.

Ed invero, osserva il Collegio, analoga impugnazione, proposta da (...) (...) quale legale rappresentante della (...) S.r.l., quale terza interessata, è stata già oggetto di valutazione da parte di questa stessa Sezione con la sentenza n. 27143 del 2015, relativa al ricorso deciso all'ud. 22/04/2015, sentenza depositata in data 30/06/2015 (R.G. n. 6918/2015). Sul punto è sufficiente ricordare come i motivi di ricorso oggi dedotti dal ricorrente (...), fossero sostanzialmente coincidenti con quelli mossi all'epoca dal (...).

7. L'esame dell'ordinanza oggi impugnata consente di dare continuità a quanto già affermato da questa stessa Sezione con la richiamata sentenza n. 27143/2015.

Ed invero, l'ordinanza impugnata, dopo avere logicamente spiegato le ragioni per le quali la vendita dell'imbarcazione in sequestro dovrebbe ritenersi fraudolenta, fondamentalmente ricondotte, da un lato, alla avvenuta costituzione della società (...) appena venti giorni prima che alla stessa fosse venduta l'imbarcazione stessa, e, dall'altro, alle condotte dimostrate di una ingerenza negli affari della società acquirente da parte dei soggetti cui è riconducibile la società alienante (ed in particolare di (...) Che avrebbe garantito un mutuo di 180.000 euro alla (...), di cui amministratore è il cognato (...), collegato all'acquisto dell'imbarcazione), con conseguente infondatezza anche della tesi della estraneità del terzo, ha ritenuto non rilevante, nel senso di una esclusione del fumus del reato, l'intervenuta destinazione della somma di denaro ricavata dalla vendita all'assolvimento di oneri tributari.

L'ordinanza, infatti, pur dando atto, a pag. 12, che, effettivamente, con modello F24, sarebbero stati pagati oneri tributari per l'importo di euro 180.000, ha puntualizzato tuttavia che i debiti tributari in tal modo pagati sarebbero diversi da quelli in contestazione.

8. Ciò posto, va però ricordato - come già evidenziato dalla sentenza di questa stessa Sezione n. 27143/2015 - che il reato di cui all'art. 11 del d. lgs. n. 74 del 2000 è caratterizzato dal dolo specifico posto che la alienazione simulata o il compimento di altri atti fraudolenti, idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva nei quali la condotta sanzionata consiste, devono essere finalizzati alla sottrazione "al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte"; sicché, attesa la formulazione della norma, deve ritenersi che una condotta il cui risultato economico fosse destinato ad andare, anziché a detrimento, addirittura a beneficio dell'Erario, non potrebbe dirsi accompagnata dal dolo specifico de quo, indipendentemente dal fatto che le imposte in tal modo pagate fossero quelle per le quali sia eventualmente pendente un'azione di riscossione o altre; e, del resto, se, per costante indirizzo di questa Corte, un'azione di recupero o riscossione (nella fattispecie de qua non risultante come intrapresa) nemmeno è necessaria per la configurazione del reato attesa la natura di pericolo dello stesso (cfr., tra le altre, da ultimo, Sez. 3, n. 39079 del 09/04/2013, Barei e altro, Rv. 256376), diverrebbe evidentemente problematica, se non arbitraria, la stessa individuazione di debiti tributari da privilegiare rispetto ad altri.

Ne consegue che, a fronte di tale principio, sarebbe stato necessario che il Tribunale, per potere legittimamente ritenere irrilevante, sul piano del fumus, l'intervenuto versamento dei 180.000 euro all'Erario, desse conto degli elementi indicativi del fatto che la vendita dell'imbarcazione sia consapevolmente stata posta in essere per un valore inferiore a quello reale; solo così, infatti, pur in presenza di un versamento del corrispettivo ricavato al fine di pagare un debito tributario, potrebbe in astratto ritenersi ugualmente perseguita la finalità di ledere le legittime aspettative del fisco ovviamente volte ad incamerare l'effettivo valore del bene compravenduto.

E solo così, del resto, potrebbe legittimamente qualificarsi come fraudolento, così come previsto dall'art. 11 cit., l'atto posto in essere.

Senonché, su tale punto, l'ordinanza impugnata non ha in alcun modo motivato, essendosi limitata ad affermare, come esattamente lamentato dal ricorrente, che l'imbarcazione aveva "un certo valore".

9. L'ordinanza impugnata va dunque annullata quanto alla posizione (...) con rinvio al Tribunale di Napoli per nuovo esame sullo specifico punto evidenziato.

10. Può quindi procedersi all'esame dei ricorsi (...) e (...) in relazione ai quali questo Collegio ritiene di dover pervenire ad un giudizio di fondatezza per le ragioni di seguito esposte.

11. Occorre, preliminarmente, procedere ad una valutazione della continuità normativa tra la previgente disposizione dell'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000 e quella attuale, scaturente dalle modifiche introdotte con il d. lgs. n. 158 del 2015. Com'è noto, nella versione attuale della fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000, la cornice edittale rimane invariata (reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni), mentre viene modificata in modo significativo la struttura dell'illecito.

La norma è la seguente: "1. Fuori dai casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila. 2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. 2. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali".

Nel testo previgente, la condotta del reato in esame era caratterizzata: a) da una "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie"; b) dall'utilizzo di "mezzi fraudolenti" idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità; c) dall'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi". Oggi, invece, l'integrazione della fattispecie avviene quando, oltre all'indicazione, nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA, di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi, alternativamente, sono compiute operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero ci si avvalga di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

E, quindi, da un lato, viene eliminato il riferimento alla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie, dall'altro, si pone accanto all'utilizzo di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento il compimento di operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero l'utilizzazione di documenti falsi. Come precisato dalla Relazione illustrativa del D.Lgs. n. 158 del 2015, si tratta di condotte alternative tra loro e, quindi, autosufficienti per l'integrazione della fattispecie. Di conseguenza, si realizza una semplificazione strutturale (da trifasica a bifasica) in cui all'indicazione nella dichiarazione dei redditi o ai fini IVA di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o di elementi passivi fittizi deve accompagnarsi una qualsiasi delle condotte ricordate. La non sintatticamente perfetta formulazione del periodo non permette invece di chiarire se l'idoneità ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria sia una caratteristica esclusiva del secondo binomio o debba essere un requisito riscontrabile anche nelle operazioni simulate (ma non si tratta di questione rilevante nel caso di specie).

Orbene, rispetto alla nuova fattispecie di cui all'art. 3 del D.Lgs. 74/2000 rilevano le definizioni di: a) avvalimento di documenti falsi; b) operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente; c) mezzi fraudolenti.

Per quanto di interesse in questa sede, rileva il punto sub c).

Per "mezzi fraudolenti" sono da intendere le "condotte artificiose attive nonché quelle emmissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà" (nuovo art. 1, comma primo, lett. g-ter) del D.Lgs. n. 74 del 2000). Ciò con la precisazione che "non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali" (art. 3 co. 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000).

Rispetto a tali precisazioni la Relazione illustrativa del D.Lgs. n. 158 del 2015, p. 6, ha evidenziato il timore che "Una volta venuto meno il riferimento alla falsa rappresentazione contabile, quale requisito di fattispecie aggiuntivo rispetto all'utilizzo di mezzi fraudolenti, la giurisprudenza potrebbe essere indotta a ricondurre le suddette violazioni a quest'ultimo concetto: e ciò soprattutto nel caso di indicazione di corrispettivi inferiori a quelli effettivi nelle fatture (sottofatturazione) o nelle annotazioni nelle scritture, potendosi in tal caso ipotizzare che si sia di fronte alla creazione (e al conse-

guente utilizzo a supporto della dichiarazione) di documenti ideologicamente falsi. In questo modo, si determinerebbe, peraltro, un effetto decisamente inopportuno, anche in rapporto alle esigenze di deflazione del settore penale tributario. Nei confronti dei contribuenti tenuti alla fatturazione e alla tenuta delle scritture contabili, i fatti di evasione attualmente qualificabili come dichiarazione (semplicemente) infedele si trasformerebbero, per la parte, in fatti di dichiarazione fraudolenta, peraltro con soglie di punibilità notevolmente più basse".

Infine, e soprattutto (lasciando da parte, in quanto irrilevanti ai fini della decisione della questione sottoposta all'esame di questa Corte, le novità riguardanti: a) l'ampliamento del novero dei potenziali soggetti attivi del reato, dal momento che lo stesso potrà essere commesso anche da un soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi seppure non vincolato alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie; b) la rilevanza oggi anche dell'indicazione in una delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all'IVA di "crediti e ritenute fittizi"; c) l'ampliamento del novero delle dichiarazioni rilevanti ai fini della configurabilità del reato, a seguito della soppressione della parola "annuali" riferita alle dichiarazioni), rilevano gli interventi operati sulle soglie di punibilità. In particolare: a) da un lato, viene alzata - da un milione a un milione e cinquecentomila euro - la soglia relativa all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi); b) dall'altro, viene introdotta una soglia specifica per i crediti e le ritenute fittizie. L'ammontare complessivo di essi, in diminuzione dell'imposta, deve essere superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a trentamila euro (soglia congiunta a quella relativa all'imposta evasa).

12. Ciò posto, rileva il Collegio che, con riferimento all'IRES 2007, l'imposta evasa è stata indicata in contestazione nella misura di € 112.939,00; trattasi di un importo inferiore all'attuale soglia di punibilità sub a); tale condizione non è peraltro sufficiente in quanto non è chiaro dall'imputazione cautelare - in assenza di elementi ulteriori desumibili dagli unici atti valutabili da questa Corte, ossia l'impugnata ordinanza ed il decreto di sequestro oggetto di esame da parte del tribunale - se l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione (anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi) sia superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione (nuovo art. 3, d.lgs. n. 74 del 2000). Dall'imputazione cautelare e dagli atti acquisiti, infatti, emerge solo che gli elementi fittizi, costituiti dai costi per dall'Erario ritenuti non deducibili, ammontavano ad € 453.157,99 ma non risulta indicato l'ammontare complessivo degli elementi attivi, indicazione imprescindibile al fine di verificare se sia stata o meno superata la soglia di punibilità prevista dalla fattispecie incriminatrice.

Per tale ragione, dunque, l'impugnata ordinanza deve essere annullata con rinvio al tribunale del riesame di Napoli per nuovo esame relativamente a tale punto.

13. Nessun dubbio, invece, si pone con riferimento all'IVA 2010.

Ed infatti, dalla stessa imputazione elevata ai due coniugi risulta che la società avrebbe esposto elementi passivi fittizi, relativi ad acquisti "non inerenti" pari complessivamente a € 2.710.262,00 con IVA evasa pari ad € 541.987,00, dunque superiore all'evidenza alla soglia di punibilità dianzi indicata (e di quella di cui al testo previgente che, come si ricorderà, prevedeva, da un lato, che l'imposta evasa fosse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila e che, dall'altro, l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, fosse superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a euro un milione), cui si aggiunge in contestazione l'indicazione espressa che l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

14. Tanto premesso, può essere affrontata anzitutto la prima doglianza (v. supra, Par. 3.1.2.), che il Collegio ritiene infondata.

Ed infatti, sul punto il tribunale del riesame motiva adeguatamente alle pagg. 7 ed 8 dell'ordinanza, confutando la tesi difensiva (secondo cui i ricavi derivanti da contratti di noleggio dell'imbarcazione ai soci, contabilizzati per realizzare la frode fiscale facendo apparire la strumentalità di detti beni all'attività di impresa, dovrebbero essere sottratti all'imposizione), con l'affermare che detta tesi non trova conforto, nemmeno indirettamente, in disposizioni fiscali, certamente non nel richiamato art. 164 d.P.R. n. 917 del 1986, né risulta coerente con le contestate risultanze degli accertamenti tributari; in realtà, osservano i giudici del riesame, i soci e coniugi (...), (...); non pagavano per l'utilizzo delle barche ma comunque compensavano i loro crediti per "finanziamenti infruttiferi" necessari per mantenere lo schermo societario, trattandosi quindi pur sempre di entrate ascrivibili al reddito imponibile della società ed i vantaggi fiscali - oggetto della presunta frode - che agli stessi soci derivavano, si rapportano, per il tribunale, ad una distinta, autonoma e ben calcolata causalità. Sul punto, in particolare, i giudici del riesame precisano che la contabilizzazione di componenti positivi di reddito (ricavi per noleggi simulati e plusvalenze derivanti dalla dismissione delle imbarcazioni) riconducibili all'apparente attività di noleggio e alla cessione delle imbarcazioni, non modificava il risultato di esercizio in quanto, per effetto dell'indebita deduzione di ingenti costi fissi di gestione dei beni in questione, la società conseguiva notevoli perdite civilistiche e fiscali in tutti gli anni oggetto di controllo (precisandosi che per l'anno 2007 si registrano perdite per

€ 143.022,00 e fiscali per € 80.920,00) ciò che denota, per il tribunale, quanto inconferente, astrato ed inesatto fosse il calcolo, ad opera della difesa, dell'IRES dovuta su detti ricavi.

A fronte di tale argomentazione, la difesa si limita a svolgere censure puramente motivazionali, tentando di far emergere un vizio di presunta contraddittorietà o di manifesta illogicità (in particolare laddove rileva come la ricostruzione fosse sfornita di alcun sostegno, in quanto nella medesima annualità la società (...) (...) s.r.l. aveva dichiarato ed esposto ricavi per € 352.000,00 su cui la stessa aveva scontato le relative imposte, senza che gli accertatori avessero rilevato nulla di irregolare, donde era singolare che, da un lato, fossero stati ritenuti indeducibili i costi di funzionamento dell'imbarcazione per € 423.157,00 -con imposta evasa di € 112.939 - e, nel contempo, fossero stati considerati integralmente tassabili i ricavi per l'uso normale dell'imbarcazione da parte dei soci, in relazione all'art. 164, comma secondo, d.P.R. n. 917 del 1986).

Trattasi, all'evidenza, di censure che attingono la motivazione dell'impugnata ordinanza, deducendo vizi non rilevabili in questa sede, attesi gli angusti limiti che incontra la cognizione di questa Suprema Corte a norma dell'art. 325 cod. proc. pen., non essendo inquadrabile nel vizio di violazione di legge né la contraddittorietà né quello della manifesta illogicità della motivazione (per tutte: Sez. U, n. 5876 del 28/01/2004 - dep. 13/02/2004, P.C. Ferazzi in proc. Bevilacqua, Rv. 226710; Sez. U, n. 25932 del 29/05/2008 - dep. 26/06/2008, Ivanov, Rv. 239692).

15. Di diverso avviso è il Collegio quanto alla doglianza sollevata nel Par. 3.1.3.

Il tribunale del riesame affronta la questione sollevata dalla difesa dei ricorrenti a pag. 9 dell'ordinanza impugnata nella quale, con riferimento alle fatture passive (relative al pagamento dei canoni di leasing dell'imbarcazione (...) ed al prezzo di riscatto anticipato della stessa), afferma che dette fatture sono state emesse dalla (...) s.p.A. in regime di non imponibilità ai fini IVA, ex art. 8 bis, d.P.R. n. 633 del 1972 (ossia come le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, n.d.r.), sicché la corrispondente imposta pari ad € 441.354,70 "ancorché non possa ritenersi tecnicamente "detratta" proprio perché non addebitata, è pur sempre, all'evidenza, un'imposta fraudolentemente risparmiata dalla (...) trattandosi di bene non inerente e, quindi, escluso dall'esenzione".

Trattasi di affermazione che presta il fianco alle censure difensive.

Ed infatti, ritiene il Collegio corretto il rilievo della difesa dei ricorrenti secondo cui il tribunale del riesame non avrebbe spiegato come il solo "conseguimento" di tale risparmio derivato dalla ricezione di una fattura esente IVA (e, quindi, non riportata in dichiarazione) potesse integrare la fattispecie di dichiarazione fraudolenta. Pacifico è, infatti, che non essendo stata detratta l'IVA in quanto non indicata in dichiarazione, non sarebbe configurabile la fattispecie di cui all'art. 3, d. lgs. n. 74 del 2000, che - come espressamente richiesto dalla stessa struttura della norma sanzionatoria - punisce "chiunque... indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente: (...)".

È poi pacifico che il momento costitutivo del disvalore del fatto riconducibile alla fattispecie delittuosa di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3 (così come di quella di cui al precedente art. 2) è stato individuato dal legislatore nella presentazione di una delle dichiarazioni annuali previste ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Questa doverosa valutazione, invece, non risulta essere stata compiuta: anzi, dalla lettura del predetto passaggio motivazionale sembrerebbe essere stata compiuta con esito negativo, avendo il tribunale del riesame sostanzialmente riconosciuto in relazione alle fatture emesse dalla (...) (...) s.p.A. in regime di non imponibilità ai fini IVA, ex art. 8 bis, d.P.R. n. 633 del 1972 che la relativa imposta "non possa ritenersi tecnicamente "detratta" proprio perché non addebitata". Il che costituisce dimostrazione di una erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, il quale - al pari del precedente art. 2 - presuppone, quale elemento costitutivo del reato, l'indicazione nella dichiarazione annuale di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero di elementi passivi fittizi. Questa indicazione rappresenta l'ultimo segmento della complessa condotta con la quale viene a realizzarsi la fattispecie di reato in esame, di cui rappresenta il momento consumativo. Ed è assolutamente pacifico che prima di questo momento l'eventuale condotta preparatoria non assume alcuna rilevanza penale, anche perché per il delitto in esame il tentativo non è configurabile ai sensi del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 6.

16. Difatti, sia il reato di cui all'art. 2 sia quello di cui all'art. 3 hanno una struttura bifasica, comprendente due momenti diversi.

Vi è una prima fase preparatoria, in cui la condotta ha natura propedeutica e strumentale, e che è caratterizzata, nell'art. 2, dalla registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o dalla detenzione a fini di prova di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, e, nell'art. 3, dalla falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e dalla circostanza che il soggetto si avvalga di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di tale falsità. Vi è una seconda e successiva fase in cui si richiede che le fatture o documenti per operazioni inesistenti ovvero che il falso contabile e la condotta fraudolenta che lo ha accompagnato si traducano, per avere rilevanza penale, nella indicazione, in una delle dichiarazioni dei redditi o dell'iva, di elementi attivi inferiori od elementi passivi fittizi. L'indicazione mendace nella dichiarazione costituisce il momento di perfezionamento e di consumazione del reato, che ha natura

istantanea (cfr., nel senso che i reati in esame si consumano nel momento di presentazione della dichiarazione e non in quello della registrazione dei dati fittizi nella contabilità, tra le altre, Sez. 2, n. 42111 del 17/09/2010, De Seta, Rv. 248499; Sez. 1, n. 25483 del 05/03/2009, Daniotti, Rv. 244155; Sez. 3, n. 626 del 21/11/2008, Zipponi, Rv. 242343; nonché Sez. 3, n. 23229 del 27/04/2012, Rigotti, Rv. 242999).

Come risulta inequivocamente dagli stessi lavori preparatori, il perfezionamento delle fattispecie criminose è stato previsto dal legislatore proprio per "superare l'impianto normativo della L. n. 516 del 1982, la quale configurava le fattispecie di reato secondo lo schema dei c.d. reati prodromici" (Circolare ministeriale 154/E del 4 agosto 2000), ritenuto inadeguato rispetto al principio di offensività. La condotta integrativa dei due reati di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3, è, quindi, una condotta progressiva, che non si esaurisce nella utilizzazione e nell'inserimento in contabilità della falsa fatturazione o della falsa rappresentazione con l'uso di mezzi fraudolenti, ma completa il suo iter (da potenzialmente ad effettivamente offensivo) incidendo sul contenuto della dichiarazione, sicché la condotta stessa viene punita solo se ed in quanto la prima fase viene completata con la seconda, mediante la dichiarazione dell'elemento passivo fittizio. È dunque pacifico, in giurisprudenza, che ai fini della punibilità sono congiuntamente necessarie entrambe le condotte (Sez. 3, n. 14855 del 19/12/2011, dep. 2012, Malagò, Rv. 252513).

Questa interpretazione è stata del resto adottata sia dalle Sezioni Unite di questa Corte con la sentenza n. 27 del 25/10/2000, Di Mauro, Rv. 217031, e con la sentenza n. 1235 del 28/10/2010, dep. 19/01/2011, Giordano, Rv. 248869, e sia dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 49 del 2002. Già la sentenza Di Mauro aveva rilevato che "Conformemente alle direttive della Legge Delega n. 205 del 1999, art. 9, la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, è informata al superamento della strategia privilegiata dalla previgente normativa, fondata sul modello delle violazioni prodromiche ad una falsa dichiarazione e all'evasione d'imposta con intenti anticipatori di tutela, e, nelle linee generali (sottolineate con inusuale chiarezza e vigore in molteplici passi della Relazione governativa che accompagna il decreto), segna una netta inversione di rotta, impernandosi viceversa l'intervento repressivo su un più ristretto catalogo di fattispecie delittuose, connotate da rilevante offensività degli interessi connessi al prelievo fiscale e da dolo specifico di evasione d'imposta. La scelta del modello normativo ha portato a concentrare l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quale momento essenziale di disvalore del fatto, ... nel quale si realizza dal lato del contribuente il presupposto obiettivo e definitivo dell'evasione d'imposta.... La violazione dell'obbligo di veritiera prospettazione della situazione reddituale e delle basi imponibili è al fondamento, segnatamente, della tipologia criminosa costituente l'asse portante del nuovo sistema punitivo: la dichiarazione annuale fraudolenta che, siccome non soltanto mendace ma caratterizzata altresì da un particolare coefficiente di insidiosità per essere supportata da un impianto contabile o documentale per operazioni inesistenti, costituisce dunque la fattispecie commissiva ontologicamente più grave". I reati di dichiarazione fraudolenta, quindi, hanno natura istantanea e si consumano soltanto con la presentazione della dichiarazione annuale, restando pertanto integrati, come si avverte nella Relazione governativa, "non dalla mera condotta di utilizzazione, ma da un comportamento successivo e distinto, quale la presentazione della dichiarazione, alla quale in base alla disciplina in vigore non dev'essere allegata alcuna documentazione probatoria". Il comportamento precedente alla dichiarazione, quindi, "si configura come ante factum meramente strumentale e prodromico per la realizzazione dell'illecito, e perciò non punibile". La sentenza Di Mauro aveva anche rilevato che la ratio legis dell'art. 6, che esclude la punibilità a titolo di tentativo, è "ovvia e trasparente, è quella di evitare la vanificazione della strategia abolitrice del modello di reato prodromico mediante la generalizzata applicazione dell'art. 56 c.p. (Relazione governativa, par. 3.1.5), potendosi altrimenti sostenere che la propedeutica registrazione in contabilità o la detenzione a fine di prova di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, accertate nel corso del periodo d'imposta, siano teleologicamente dirette in modo non equivoco alla successiva dichiarazione fraudolenta, come tali punibili ex se a titolo di delitto tentato; s'intende in tal modo favorire nell'interesse dell'erario la resipiscenza, anche se non spontanea, del contribuente, il quale di fronte a un accertamento compiuto nei suoi confronti nel corso del periodo d'imposta sarà portato a presentare una dichiarazione veridica e conforme alle risultanze della verifica fiscale per sottrarsi alla responsabilità penale". Le medesime considerazioni sono contenute nella sentenza della Corte costituzionale n. 49 del 2002, che ha anch'essa sottolineato che con la riforma del 2000 il legislatore "ha inteso abbandonare il modello del c.d. reato prodromico a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario", negando rilevanza penale autonoma alle violazioni "a monte" della dichiarazione. In particolare, la Corte costituzionale ha sottolineato, tra l'altro, che la disposizione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 6, escludendo la punibilità a titolo di tentativo dei delitti in materia di dichiarazione di tipo commissivo di cui agli artt. 2, 3 e 4, dello stesso decreto legislativo "mira - oltre che a stimolare, nell'interesse dell'erario, la resipiscenza del contribuente scoperto nel corso del periodo d'imposta - ad evitare che violazioni preparatorie, già autonomamente repressi nel vecchio sistema (registrazione in contabilità di fatture per operazioni inesistenti, omesse fatturazioni, sottofatturazioni, ecc.), possano essere ritenute tuttora penalmente rilevanti ex se, quali atti idonei, preordinati in modo non equivoco ad una falsa dichiarazione, come tali punibili ex se a titolo di delitto tentato". Tutte queste considerazioni sono state poi richiamate e ribadite anche dalla sentenza delle Sezioni Unite Giordano del 2010, nonché

dalle numerosissime ed uniformi sentenze emanate finora da questa Sezione in materia. Fra le più recenti, merita qui richiamare, per la rigorosa ed esaustiva motivazione e le condivisibili conclusioni, la sentenza Sez. 3, n. 23229 del 27/04/2012, Rigotti, la quale ha confermato l'infondatezza della tesi secondo cui per integrare i reati sarebbero sufficienti le false annotazioni nelle scritture contabili, osservando che tale assunto non considera che "l'assetto sanzionatorio introdotto dalla normativa del 2000 ha, rispetto alla disciplina precedente, focalizzato il momento consumativo del reato sulla stretta condotta della presentazione della dichiarazione stessa con il conseguente abbandono del modello del reato prodromico in precedenza considerato dal legislatore... in tal senso, infatti, depone inequivocabilmente il dato testuale dello stesso art. 2 ove la condotta è espressamente contemplata in quella di indicare in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi passivi fittizi. In stretta connessione con ciò, il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 6, ha previsto, inoltre, che il delitto in questione non sia comunque punibile a titolo di tentativo; ed è significativo, in proposito, che la stessa relazione ministeriale al decreto in oggetto spieghi che la ratio della norma è quella di "evitare che il trasparente intento del legislatore delegante di bandire il modello del reato prodromico risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale principio dell'art. 56 c.p.: si potrebbe sostenere, difatti, ad esempio, che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti o sottofatturazioni, scoperte nel periodo d'imposta, rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta o infedele, come tali punibili ex se a titolo di delitto tentato". Di qui, dunque, la conseguenza, da un lato, che solo con la condotta di presentazione della dichiarazione il reato può considerarsi perfezionato e, dall'altro, che, a differenza di quanto, in precedenza, stabiliva la L. n. 516 del 1982, art. 4..., le condotte pregresse ad essa restano, sul piano penale, irrilevanti". Proprio in considerazione della irrilevanza sul piano penale delle condotte pregresse, la sentenza in esame ha affermato che i comportamenti (quali, ad esempio, l'inserimento nella contabilità di false fatture) tenuti da un soggetto quando era ancora amministratore di una società e che si era poi dimesso prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, non potevano essere valorizzati neppure in termini di concorso con colui che, rivestendo successivamente la carica di amministratore, aveva indicato nella dichiarazione gli elementi fittizi così perfezionando il reato, e ciò perché "pur essendo, in astratto, possibile concepire in capo ad un extraneus... il concorso nel reato proprio di cui all'art. 2 in caso di determinazione od istigazione alla presentazione della dichiarazione, non apparendo ostarvi, in via di principio, la natura di reato istantaneo, una diversa conclusione comporterebbe, ancor prima di ogni altra considerazione, la vanificazione della precisa volontà del legislatore nel senso sopra chiarito".

17. Di conseguenza, sulla base di questa pacifica e costante interpretazione, fondata sulla lettera e la ratio del sistema normativo introdotto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, deve confermarsi il principio che tutti i comportamenti tenuti dall'agente prima della presentazione della dichiarazione, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti fittizi ovvero di false rappresentazioni anche con uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, sono irrilevanti ai fini penali e non possono dare luogo nemmeno ad una forma di tentativo punibile, in quanto per la configurabilità dei reati in esame è indispensabile la presentazione della dichiarazione e l'effettivo inserimento nella stessa degli elementi fittizi (v., da ultimo, in senso conforme: Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014 - dep. 19/12/2014, Vidi e altro, Rv. 262358).

18. Sulla base di quanto sopra affermato, dunque, risulta priva di fondamento giuridico l'affermazione del tribunale del riesame secondo cui, in relazione alle predette fatture passive emesse dalla società di leasing, la corrispondente imposta pari ad € 441.354,70 "ancorché non possa ritenersi tecnicamente "detratta" proprio perché non addebitata, è pur sempre, all'evidenza, un'imposta fraudolentemente risparmiata dalla (...) trattandosi di bene non inerente e, quindi, escluso dall'esenzione".

I giudici di merito hanno infatti apoditticamente ritenuto, pur non essendo stata detratta l'IVA in quanto non indicata in dichiarazione, sussistesse il delitto di cui all'art. 3 contestato, senza peraltro motivare esaurientemente circa i mezzi fraudolenti che i ricorrenti avrebbero posto in essere per ostacolare l'accertamento, limitandosi ad affermare che la stessa sarebbe pur sempre "un'imposta fraudolentemente risparmiata". Dato che la giurisprudenza ha affermato che ai fini della sussistenza del reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 3, è necessario non solo che il contribuente indichi nelle dichiarazioni annuali un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi (che superino gli importi ivi indicati) e che sussista il dolo specifico del fine di evadere le imposte sui redditi o sull'IVA, ma che ciò avvenga sulla base di una falsa rappresentazione delle scritture contabili e, infine, che il soggetto si sia avvalso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento della falsa rappresentazione (cfr. Sez. 3, n. 8962 dell'1/12/2010, Rossi, Rv. 249689), possono essere ravvisati profili di fondatezza nel motivo di ricorso, laddove il ricorrente ha lamentato l'insussistenza dell'elemento della frode, atteso che le predette fatture erano state emesse in regime di non imponibilità ex art. 8 bis, d.P.R. n. 633 del 1972. In altri termini, nel caso di specie non vi sarebbe stata alcuna "indicazione" nella dichiarazione IVA 2010 di un costo indetraibile perché asseritamente non inerente, e ciò è sufficiente ad escludere la rilevanza penale - quantomeno con riferimento alle predette fatture passive relative ai canoni di leasing del (...) e al prezzo di riscatto dell'imbarcazione medesima -, non rilevando la questione dell'uso improprio della norma tributaria dell'art. 8 bis, d. P.R. n. 633 del 1972 di cui potrebbe, eventualmente, discutersi in

sede tributaria, ma da cui non sarebbero desumibili utili elementi per ritenere configurabile il delitto addebitato.

19. L'accoglimento di tale motivo di ricorso rende superfluo l'esame degli ulteriori profili di doglianza, che restano pertanto assorbiti, imponendosi l'annullamento dell'ordinanza impugnata al tribunale del riesame di Napoli al fine di valutare tenuto conto dei principi dianzi affermati al Par. 17 - oltre quanto già indicato al precedente Par. 12 quanto all'IRES 2007-, la sussistenza della fattispecie incriminatrice; il tribunale, quindi, valuterà, con tipico apprezzamento di merito sottratto all'ambito cognitivo di questa Corte, se lo scorporo dell'imposta asseritamente evasa per tali fatture (pari ad € 441.354,70), incida e in che misura sulla soglia di punibilità di cui all'art. 3 ai fini della sussistenza del delitto contestato.

P.Q.M.

Annulla l'impugnata ordinanza, con rinvio al tribunale di Napoli, sezione per il riesame.

Cassazione Civile, Sez. VI - 5 – Ordinanza n. 3783 del 26 febbraio 2016

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE SESTA CIVILE
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. IACOBELLIS Marcello - Presidente -
Dott. CARACCIOLO Giuseppe - Consigliere -
Dott. CIGNA Mario - rel. Consigliere -
Dott. IOFRIDA Giulia - Consigliere -
Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ordinanza

sul ricorso 28592/2014 proposto da:

EQUITALIA SUD SPA (OMISSIS),

- ricorrente -

contro

F.P., (OMISSIS);

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 851/22/2014 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE SEZIONE DISTACCATA di LECCE del 03/02/2014, depositata il 07/04/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 13/01/2016 dal Consigliere Relatore Dott. MARIO CIGNA.

IN FATTO

Equitalia Sud SpA ricorre, affidandosi ad un motivo, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con la quale la Commissione Tributaria Regionale, rigettando l'appello principale di Equitalia e quello incidentale del contribuente, ha confermato la sentenza di primo grado che aveva dichiarato il difetto di giurisdizione rispetto a tutti i crediti di natura non tributaria e, relativamente all'importo di propria competenza, aveva ordinato la cancellazione parziale dell'impugnata iscrizione ipotecaria; la CTR, in particolare, precisato che l'iscrizione ipotecaria non rientra nell'ambito dell'esecuzione forzata, ha evidenziato che, di conseguenza, per la regolarità di detta iscrizione, non costituisce atto prodromico necessario la notifica di una intimazione di pagamento D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 50.

Il contribuente ha resistito con controricorso.

IN DIRITTO

Con l'unico motivo Equitalia SUD, denunciando - ex art. 360 c.p.c., n. 3 - violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, e art. 50, comma 2, rileva che, come desumibile dalla stessa lettera del D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 77 e 50, il provvedimento di iscrizione ipotecaria può essere adottato senza necessità di procedere a notificazione dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, comma 2, cit. D.P.R., in quanto l'iscrizione ipotecaria non può essere considerato un atto dell'espropriazione forzata bensì un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria.

Il motivo è infondato.

E' vero, infatti che "l'iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77, non costituisce atto dell'espropriazione forzata, ma va riferita ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria, sicchè può essere effettuata anche senza la necessità di procedere alla notifica dell'intimazione di cui al D.P.R. n. 602 cit., art. 50, comma 2, la quale è prescritta per l'ipotesi in cui l'espropriazione forzata non sia iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento" (Cass. sez. unite 19667/2014); va, tuttavia, rilevato che, come evidenziato da questa Corte a sez. unite nella su citata sentenza, "in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'Amministrazione finanziaria prima di iscrivere l'ipoteca su beni immobili ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77, (nella formulazione vigente ratione temporis, e quindi anche nel regime antecedente l'entrata in vigore dell'obbligo di comunicazione preventiva dell'iscrizione di ipoteca D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77, comma 2 bis, introdotto con D.L. n. 70 del 2011), deve comunicare al contribuente che procederà alla suddetta iscrizione, concedendo al medesimo un termine - che può essere determinato, in coerenza con analoghe previsioni normative (da ultimo, quello previsto dall'art. 77, comma 2 bis, del medesimo D.P.R., come introdotto dal D.L. 14 maggio 2011, n. 70, conv. con modif dalla L. 12 luglio 2011, n. 106), in trenta giorni - per presentare osservazioni od effettuare il pagamento, dovendosi ritenere che l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48, della Carta dei diritti fondamentali della Unione europea, fermo restando che, attesa la natura reale dell'ipoteca l'iscrizione mantiene la sua efficacia fino alla sua declaratoria giudiziale d'illegittimità"; come è stato. Poi precisato da questa Corte poi, là citata sentenza delle sezioni unite ha anche implicitamente riconosciuto che spetta al Giudice qualificare giuridicamente la tesi del contribuente, che può ritenersi abbia comunque dedotto la nullità dell'iscrizione di ipoteca a causa della mancata instaurazione del contraddittorio; e non assume rilievo che sia stata invocata in concreto una norma non invocabile, dovendo il Giudice dar adeguata veste giuridica ai fatti, utilizzando la normativa che ad essi si attaglia (Cass. 6072/2015; conf. Cass. 4917/2015, secondo cui "la generale rilevanza del contraddittorio procedimentale... non consente di accogliere il motivo di ricorso, calibrato sull'omissione dell'intimazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50").

Nel caso di specie è pacifica l'assenza anche di tale comunicazione (mai dedotta in corso di causa), sicchè, in applicazione dei su esposti principi, attesa l'illegittimità dell'iscrizione ipotecaria per omessa attivazione del necessario contraddittorio endoprocedimentale, il ricorso va rigettato.

Nulla per le spese, non avendo il contribuente svolto attività difensiva in questa sede.

Sussistono i presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, il 13 gennaio 2016.

Depositato in Cancelleria il 26 febbraio 2016

