

#30 4.2017



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

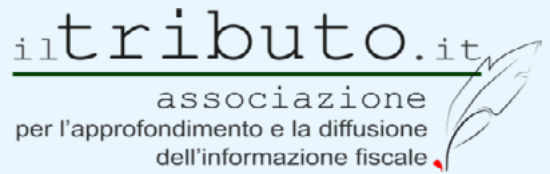
i tributo

- › Tutela del lavoro e fiscalità inutile
- › Fondo patrimoniale: debiti tributari e fisco
- › TTIP e TPP - mettiamo un po' d'ordine
- › La *Flat Tax* sui redditi di fonte estera: uno strumento per incentivare l'ingresso in Italia di patrimoni esteri
- › Rottamazione liti fiscali pendenti
- › Ancora in tema di (ir)rilevanza penale dell'abuso del diritto
- › Prescrizione del credito: avvisi di intimazione conseguenti a cartelle esattoriali notificate oltre cinque anni



#30.2017

Approfondimento online - Anno 3



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. 055.572521
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

Il cliente al centro. Questa è la nostra idea di banca.



Per noi ogni cliente è prima di tutto una persona con esigenze sempre nuove, per questo al centro del nostro modello ci sei tu. Grazie alla multicanalità ti rendiamo libero dai luoghi e dagli orari, perché puoi accedere alla nostra Banca dove e quando vuoi. Puoi farlo direttamente dal tuo PC o contattando, telefonicamente e via e-mail, il nostro Banking Center dal lunedì al venerdì dalle 08.00 alle 22.00, ma anche il sabato. Tramite la nostra App puoi operare sul tuo conto e consultare i tuoi investimenti direttamente dallo smartphone o dal tablet. E per effettuare prelievi e versamenti puoi accedere agli sportelli convenzionati di Poste Italiane e Intesa SanPaolo. Inoltre il tuo Family Banker® ti affianca con un parere esperto e ti assiste nelle decisioni più importanti.

mediolanum BANCA
costruita intorno a te

MEDIOLANUM, PIÙ DI UNA BANCA TRADIZIONALE, MOLTO PIÙ DI UNA BANCA ONLINE.

SCOPRI DI PIÙ SU bancamediolanum.it | CONTATTA UN FAMILY BANKER®

Messaggio pubblicitario. Per tutti i prodotti e servizi offerti dalla Banca si rinvia ai Fogli informativi, alle Norme Contrattuali, ai Prospetti e ai Fascicoli Informativi disponibili su bancamediolanum.it e presso gli Uffici dei Family Banker®.



Tutela del lavoro e fiscalità inutile02
<i>di Luca Mariotti</i>	

Approfondimento

Fondo patrimoniale: debiti tributari e fisco05
<i>di Maurizio Villani e Federica Attanasi</i>	

TTIP e TPP - mettiamo un po' d'ordine15
<i>di Paolo Soro</i>	

La Flat Tax sui redditi di fonte estera: uno strumento per incentivare l'ingresso in Italia di patrimoni esteri20
<i>di Patrik Angelone</i>	

Rottamazione liti fiscali pendenti24
<i>di Iolanda Pansardi e Maurizio Villani</i>	

Giurisprudenza - Commento



Corte di Cassazione

Ancora in tema di (ir)rilevanza penale dell'abuso del diritto27
(Corte di Cassazione, Sez.III penale, Sentenza n.48293 del 16 novembre 2016)	
commento di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban	

Commissione Tributaria Provinciale

<i>Prescrizione del credito: avvisi di intimazione conseguenti a cartelle esattoriali notificate oltre cinque anni</i>31
(Commissione Tributaria Provinciale Agrigento, Sez. III, Sentenza n. 520 del 21 marzo 2017)	
<i>commento di Giada Bianchi</i>	

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, Sez.III penale, Sentenza n.48293 del 16 novembre 201637
 Commissione Tributaria Provinciale Agrigento, Sez. III, Sentenza n. 520 del 21 marzo 201742

GBsoftware S.p.A. presenta

INTEGRATO 

Il software completo per gli studi commerciali
con una **reale integrazione contabile-fiscale**



- | | |
|-------------------|--------------------|
| ✓ Contabilità | ✓ Bilancio Europeo |
| ✓ Dichiarazioni | ✓ Comunicazioni |
| ✓ Antiriciclaggio | ✓ Paghe |

Prova **gratuitamente** per 15 giorni INTEGRATO GB
Scaricalo - www.softwareintegrato.it

€ **96**^{a soli},⁰⁰ al mese



RC PROFESSIONALE - Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

La polizza Filippi Broker dedicata ai Professionisti: una Soluzione Assicurativa unica ed innovativa per il mercato italiano che si adatta alle singole esigenze e realtà operative con elevati livelli di copertura.

COSA SI ASSICURA:	DANNI PATRIMONIALI INVOLONTARIAMENTE CAGIONATI A TERZI, COMPRESI I CLIENTI, NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' PROFESSIONALE
CHI E' ASSICURATO:	IL DOTTORE COMMERCIALISTA, MA ANCHE IL RAGIONIERE COMMERCIALISTA, IL PERITO COMMERCIALE, IL CONSULENTE DEL LAVORO, SIA SE PERSONA FISICA, STUDIO ASSOCIATO O SOCIETA' , SE REGOLARMENTE ABILITATO E ISCRITTO AL RELATIVO ALBO PROFESSIONALE (NON SE SOSPESO DALL'ESERCIZIO DELLA PROFESSIONE)
RETROATTIVITA' :	DA 0 ANNI A ILLIMITATA
MASSIMALI:	DA € 250.000 AD € 5.000.000
FRANCHIGIE:	€ 1.000 PER ATTIVITA' ORDINARIE, € 2.500 PER SINDACO, REVISORE, CONSIGLIERE DI AMMINISTRAZIONE
PREMIO:	A PARTIRE DA € 265

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali € 265,00	Senza incarichi sindacali €415,00
Con incarichi sindacali € 350,00	Con incarichi sindacali €560,00

Fatturato fino a € 50.000 Massimale €500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali €305,00	Senza incarichi sindacali €470,00
Con incarichi sindacali € 399,00	Con incarichi sindacali €635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale €1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
PREMIO ANNUO LORDO:	
Senza incarichi sindacali €520,00	Senza incarichi sindacali €730,00
Con incarichi sindacali € 702,00	Con incarichi sindacali €985,00

INFORMATI SULLA NUOVA POLIZZA CREDITI PER COMMERCIALISTI

CONTATTACI SENZA IMPEGNO
PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO



WWW.FILIPPIBROKER.IT



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

Il Punto

Tutela del lavoro e fiscalità inutile
di Luca Mariotti



Ero alla manifestazione nazionale dei Commercialisti il 14 dicembre 2016. L'ho fatto a titolo esclusivamente personale, approfittando dell'occasione per incontrare qualche amico e collaboratore de "Il Tributo".

Sto leggendo in questi giorni le nuove prese di posizione della categoria con riferimento alla c.d. "manovrina" (decreto n. 50/2017), che introduce altri adempimenti, altri vincoli ed altro drenaggio di liquidità per i professionisti.

E allora vorrei tornare un attimo ai motivi che mi hanno portato a Roma in una soleggiata mattina di dicembre. Motivi che non si ricollegano direttamente allo "spesometro" o alla comunicazione delle liquidazioni Iva. Ma ad una lezione ricevuta tanti anni fa.

Parlando della teoria del valore di Marx, il nostro professore di allora fece leggere un passaggio de *Il Capitale* in francese (il famoso libro uscì per la prima volta a Parigi nel 1848). Poi tradusse le frasi cruciali (le famose associazioni logiche M-D-M e D-M-D) osservando che a suo modo di vedere ci trovavamo, come davanti a *La Pietà* di Michelangelo o a *L'Infinito* di Leopardi, al cospetto di una delle più grandi manifestazioni dell'ingegno umano. Ciò detto da un professore che sarebbe divenuto di lì a poco presidente ABI e poi ministro del Tesoro, non suonava certo come un apprezzamento dettato dalla fede politica. Ci spiegò poi come il modello economico marxiano - quello che prevedeva l'accumulazione capitalistica e lo scontro finale capitale-lavoro - fosse fallito per l'entrata sulla scena di un attore che, pur presente prima della stesura dell'opera, non venne adeguatamente considerato dal filosofo tedesco.

Tale attore era il sindacato. Quello vero, non quello delle doppie pensioni e della prossimità alla politica. Capace di esprimere coesione tra i lavoratori e avanzamento dei loro diritti. Passando sì da rivendicazioni dure ed aspre, ma sempre entro limiti democratici e pacifici. Il lavoro e i diritti sindacali hanno da allora marciato insieme, finendo nella nostra Carta Costituzionale in vari articoli (dal primo articolo, all'art. 4, all'articolo 18, agli articoli 35-40). Concetti come la tutela il lavoro in tutte le sue forme, il diritto alla formazione e all'elevazione professionale, a un'esistenza libera e dignitosa per sé e per la propria famiglia, al riposo settimanale, al mantenimento e all'assistenza sociale per chi il lavoro lo perde, sono scritti nella nostra Costituzione, ma sembra che siano stati da molti dimenticati.

Cosa sia accaduto negli ultimi anni è sotto gli occhi di ciascuno di noi. In nome di un malinteso modernismo e di un fideistico efficientismo tutto da verificare, i diritti di chi lavora sono stati fortemente ridotti. Via le licenze di commercio, che garantivano una soglia minima di decoro delle attività su piazza. Libertà di aprire esercizi per qualunque disperato che sopravvive qual-

che mese e poi chiude e, ovviamente, per le grandi catene commerciali. Via le tariffe professionali, anche le voci correlate alla prestazione oraria. Aperture dei negozi per Pasqua e per Natale. Libertà di licenziare. Libertà assoluta di commercio on line a multinazionali che fanno chiudere i nostri negozi e pagano imposte in Irlanda al 2 per cento.

La tutela del lavoro è divenuta posizione di retroguardia. L'aggettivo "corporativo", di evidente accezione negativa - correlato, lo sappiamo a un periodo dall'esito non fausto della nostra storia, ma anche all'epopea dei nostri liberi comuni e del nostro meraviglioso rinascimento - ha finito per connotare la lotta dei tassisti contro l'ennesimo portale di servizi di trasporto passeggeri. A dispetto del fatto che l'aggettivo che si adatta di più al lavoratore che vuol solo avere la dignità del proprio operato e le risorse minime per la propria famiglia è forse "sindacale" e non "corporativo". Sentite come è diverso il suono?

In generale tutti questi diritti sono stati bruciati sull'altare dell'efficienza. Spesso più teorica che pratica e comunque ottenuta a costi sociali altissimi. Dimenticando che l'efficienza non è sempre sintomo di miglioramento e di modernità. Anche le piramidi sono state costruite in maniera efficientissima per l'epoca. Da schiavi.

Tornando ai temi tributari che ci premono, giusta era la protesta della categoria per gli inutili adempimenti introdotti dal decreto fiscale n.193/16, solo parzialmente rientrati. Protesta che, tuttavia, non ha avuto effetti durevoli se è vero com'è vero che con il d.l. 50/2017 si aggravano adempimenti e drenaggio di liquidità a carico del sistema produttivo, con nuove ricadute negative sulle professioni.

Alcuni esempi.

Lo *split payment* viene applicato anche alle fatture emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione da parte dei professionisti. Chi opera in maniera importante con la PA, già soggetto alla decurtazione del 20 per cento dei compensi per ritenuta d'acconto, non potrà non aver problemi di esposizione finanziaria.

Il diritto alla detrazione iva deve essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto. Ricevere in ritardo le fatture farà introitare iva due volte all'erario: una da chi la incassa e la versa, l'altra da chi ne resterà inciso pur essendo soggetto iva.

Il visto di conformità sarà necessario per la gran parte delle compensazioni. Quelle sopra i 5 mila euro, anziché 15 mila. Inoltre verrà burocratizzato ulteriormente l'utilizzo in compensazione di crediti fiscali con sistematica comunicazione all'Agenzia.

E si potrebbe continuare, con l'evidente sbaglio dell'assimilazione di una lite fiscale (magari con il contribuente già vittorioso in uno o più gradi) alla definizione delle cartelle di pagamento per debiti certi ed esigibili, con la mediazione tributaria, ancora senza organo terzo, per liti non propriamente bagatellare (fino a 50 mila euro), con il raddoppio della tassazione per chi vince a una lotteria e la diminuzione per chi gestisce *slot machines*

Il motivo di questi provvedimenti inopportuni e inefficaci? Il fatto di poter scrivere accanto ad ogni modifica un numero. Quello del recupero di gettito ipotizzabile. E continuare a rinviare i problemi veri.

Per i professionisti, come detto, nuovi adempimenti costosi e non proficui, nuove pesanti re-

strizioni ai propri flussi finanziari, nuovi limiti alla detrazione iva e alle compensazioni.

Non si può non comprendere, allora, che chi lavora davvero cerchi legittimamente di contrastare questa tendenza, presente da anni nelle scelte politiche di ogni colore, che mortifica il lavoro e lo svilisce di contenuti realmente utili per la collettività e finanche del necessario decoro economico.

Daremo quindi voce alle rappresentanze dei professionisti in questa ulteriore fase di confronto con la politica.



Fondo patrimoniale: debiti tributari e fisco

di Maurizio Villani e Federica Attanasi
Avvocati Tributaristi

Sebbene il fondo patrimoniale sia uno strumento che consente di destinare un patrimonio - che può essere costituito da denaro, da beni mobili o immobili - al soddisfacimento di bisogni esclusivi della famiglia, resta sempre una indubbia garanzia per i beni familiari contro ogni altro imprevisto economico che si possa verificare nel tempo. Vale la pena, dunque, analizzare gli aspetti più importanti di questo istituto soprattutto in virtù del fatto che sull'argomento, negli anni, si è susseguita una normativa abbondante e articolata. Infatti, quel di cui si discute è se con la costituzione del fondo patrimoniale i coniugi possano "proteggere" il loro patrimonio dalle azioni esecutive poste in essere dai creditori per le obbligazioni contratte. La questione che spesso si è posta è quella di stabilire se la disposizione in parola rappresenti un limite all'attività esecutiva e cautelare posta in essere dagli agenti della riscossione ex art. 77, D.P.R. 29.9.1973, n. 602, e/o di pignoramento immobiliare, disciplinato dagli artt. 49 e segg., D.P.R. 602/1973 e dalle disposizioni contenute nel libro III c.p.c. applicabili in quanto non derogate e nei limiti della loro compatibilità.

L'obiettivo del presente elaborato sarà, dunque, quello di ripercorrere l'evoluzione legislativa che ha caratterizzato il tema in oggetto, soprattutto alla luce delle recenti pronunce giurisprudenziali.

1 -Riferimenti normativi

Il fondo patrimoniale è stato introdotto con la riforma del diritto di famiglia del 1975 (che ha sostituito il precedente strumento del patrimonio familiare con il quale la titolarità dei beni e, quindi, l'amministrazione, restava in capo al coniuge costituente).

Il predetto istituto, così come disciplinato negli

artt. 167-171 c.c., comporta un limite di disponibilità di determinati beni, vincolati a soddisfare esclusivamente i bisogni della famiglia¹.

Il legislatore ha voluto, infatti, costruire, in un'ottica puramente strumentale, un vero e proprio patrimonio separato di destinazione

¹ Cass. 28 novembre 2002 n.16864; Cass.1 ottobre 1999 n.10859

per soddisfare i bisogni della famiglia e garantirne la sua stabilità economica.

Di fatto, la figura giuridica del fondo patrimoniale viene costituita per difendere i beni familiari dalle eventuali azioni dei creditori nell'ipotesi in cui l'attività imprenditoriale o professionale, svolta da uno dei coniugi, versi in una situazione economica difficile o, addirittura, fallimentare (nel caso dell'imprenditore).

Più specificamente, l'art. 167 c.c. rubricato "Costituzione del fondo patrimoniale" prevede che:

<< Ciascuno o ambedue i coniugi, per atto pubblico, o un terzo, anche per testamento, possono costituire un fondo patrimoniale, destinando determinati beni, immobili o mobili iscritti in pubblici registri, o titoli di credito, a far fronte ai bisogni della famiglia.

La costituzione del fondo patrimoniale per atto tra vivi, effettuata dal terzo, si perfeziona con l'accettazione dei coniugi. L'accettazione può essere fatta con atto pubblico posteriore.

La costituzione può essere fatta anche durante il matrimonio.

I titoli di credito devono essere vincolati rendendoli nominativi con annotazione del vincolo o in altro modo idoneo>>.

Il **fondo patrimoniale** consiste, dunque, nella individuazione di un vincolo - da parte di uno dei coniugi, di entrambi o di un terzo - in forza del quale **determinati beni, immobili o mobili** iscritti in pubblici registri, o titoli di credito **vengono destinati a far fronte ai bisogni esclusivi della famiglia.**

In buona sostanza, la finalità del fondo è quella di destinare i beni in esso inseriti ai bisogni della famiglia. Pertanto, il suo effetto principale è che, per legge, i beni che vi sono compresi (e i loro redditi) non possono essere aggrediti (cioè soggetti a esecuzione forzata) dai creditori sorti dopo la costituzione del fondo per scopi estranei ai bisogni della famiglia. Ciò che

rimane in forse è l'efficacia del fondo patrimoniale nei confronti del fisco; per questo motivo con il presente elaborato **si cercherà di chiarire se anche i debiti fiscali** - se non si tratta di debiti sorti per soddisfare i bisogni della famiglia - **debbano fermarsi di fronte ai beni confluiti in un fondo patrimoniale.**

Orbene, l'istituto in esame, caratterizzato dalla temporaneità, presuppone l'esistenza del vincolo coniugale con la conseguenza che l'annullamento, lo scioglimento o la cessione degli effetti civili del matrimonio determinano la cessazione del fondo, salvo che vi siano figli minori, perché in questa ultima ipotesi, il fondo avrà vita sino al raggiungimento della maggiore età dell'ultimo figlio (art. 171 c. 2, c.c.).

La proprietà dei beni costituenti il fondo patrimoniale spetta quindi a entrambi i coniugi, salvo che sia diversamente stabilito nell'atto di costituzione anche se:

- ✓ i frutti prodotti possono essere utilizzati solo per i bisogni della famiglia;
- ✓ i titoli di credito devono essere vincolati e resi nominativi con annotazione del vincolo o in altro modo idoneo;
- ✓ l'amministrazione è regolata dalle norme relative alla comunione legale.

Conseguentemente, i redditi derivanti dai beni costituenti il fondo patrimoniale sono imputati, per metà del loro ammontare netto, a ciascun coniuge (art. 4, co.1 lett. b DPR 917/86).

Inoltre, va rilevato che non è possibile alienare, ipotecare, dare in pegno o comunque vincolare beni del fondo patrimoniale se non con il consenso di entrambi i coniugi e, se vi sono figli minori, con l'autorizzazione concessa dal giudice, con provvedimento emesso in camera di consiglio, nei soli casi di necessità o di utilità evidente.²

2 Circolare 30 novembre 2000, n.221/E

Né il fondo e i suoi frutti possono essere oggetto di azioni esecutive per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia.

Va precisato, peraltro, che di fronte agli aspetti salienti di tale istituto relativi alla disciplina dell'amministrazione del fondo patrimoniale, delineata attraverso il richiamo alle norme sulla comunione legale (art. 168 comma 3 c.c.) ed alla disciplina specifica degli atti di alienazione (art. 169 c.c.) è necessario, però, non tralasciare l'elemento essenziale che lo caratterizza, ossia la finalità a cui i suoi beni ed i suoi frutti devono essere destinati.

Ciò significa, che - diversamente da quanto accade nell'ambito della comunione legale - la gestione dei beni del fondo patrimoniale non può avvenire in maniera arbitraria da parte dei coniugi, poiché, anche nel caso in cui manchino i figli minori, deve sempre essere rispettata la destinazione funzionale dei beni al soddisfacimento dei bisogni della famiglia.

Di conseguenza, qualora si costituisse ipoteca su un bene del fondo per scopi estranei ai bisogni della famiglia o si alienasse un bene del fondo in assenza del presupposto dell'utilità o necessità evidente della famiglia ecc., ne seguirebbe o l'esclusione dall'amministrazione con possibilità, per qualsiasi interessato, di rivolgersi al giudice perché detti norme per l'amministrazione del fondo o l'obbligo di reintegrazione del patrimonio.

Allora, ben si evince che il rispetto di tali limiti consente di rafforzare il concetto del fondo come un patrimonio separato, con vincolo di destinazione e limitazione dei poteri dispositivi dei costituenti in modo da soddisfare i bisogni della famiglia e garantirne la sua stabilità economica.

Diventa, pertanto, una massa patrimoniale unitaria, ma distaccata, in quanto sottoposta ad una disciplina giuridica speciale (in particolare quanto al profilo della responsabilità), rispetto al patrimonio "generale" di un soggetto. Più

precisamente, quando si parla di fondo patrimoniale si vuol intendere in particolare un "patrimonio di destinazione" o "patrimonio dedicato" come altri istituti giuridici del codice civile - si pensi al patrimonio ereditario in seguito ad accettazione con il beneficio dell'inventario, i beni oggetto di sostituzione fedecommissaria, l'eredità giacente - laddove si vuol in realtà evidenziare la caratteristica funzionale. Quale che sia la definizione, ciò che li accomuna è la necessaria destinazione dei beni, in esso inseriti, ad uno specifico scopo.

Tant'è che questa distinta massa patrimoniale viene sottratta all'azione esecutiva dei creditori generali e potrà essere aggredita esclusivamente dai "creditori particolari", cioè da quei creditori le cui ragioni di credito sono strettamente collegate allo scopo medesimo e all'utilizzazione dei beni costituenti il patrimonio dedicato.

In quest'ottica, ne segue, pertanto, una chiara deroga al principio generale della responsabilità patrimoniale sancito dall'art. 2740 c.c., per cui il debitore risponde nell'adempimento della prestazione dovuta con tutti i suoi beni presenti e futuri anche se lo stesso comma 2 dell'articolo *de quo* precisa che vi possano essere forme di limitazione di responsabilità.

Orbene nell'istituto in esame, proprio in virtù di specifiche disposizioni legislative, i creditori generali potranno far valere le proprie pretese su tutti i beni del debitore esclusi quelli oggetto del patrimonio separato. Quest'ultimi, infatti, saranno protetti da un vincolo di destinazione che li rende necessariamente aggredibili soltanto, come sottolineato, dai creditori che vantino speciali ragioni di credito.

Tale funzione (o meglio destinazione di beni), si evince e al tempo stesso appare cristallizzata nell'art. 170 c.c. laddove si stabilisce che:

<<L'esecuzione sui beni del fondo e sui frutti di essi non può avere luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia>>.

In particolare, nell'interpretare la nozione di "bisogni della famiglia", la costante giurisprudenza ha accolto un'interpretazione ampia di essa, tale da contemplare non solo quanto indispensabile alla vita della famiglia, bensì anche le esigenze volte al "*pieno mantenimento ed all'armonico sviluppo della famiglia, nonché al potenziamento della sua capacità lavorativa, restando escluse solo le esigenze voluttuarie o caratterizzate da intenti meramente speculativi*" (Cass. 7 gennaio 1984, n. 134)³.

Per anni, poi, si è discusso se i menzionati bisogni riguardino soltanto quelli alimentari oppure quelli volti ad assicurare un determinato tenore di vita.

E ancora, si è precisato che l'espressione "*bisogni della famiglia vada intesa nel senso di comprendere anche le complesse e varie esigenze del nucleo familiare considerato anche sotto il profilo dinamico e teleologico in relazione al futuro incremento del benessere economico della famiglia*", risultando escluse "*solo le esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da meri interessi speculativi*".

Ora, appare opportuno precisare, che perché il vincolo di destinazione per fronteggiare i bisogni della famiglia sia opponibile ai terzi, secondo l'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità, (si veda Cass.Sez.Un., 21658/2009) la costituzione del fondo patrimoniale compresa tra le convenzioni matrimoniali, soggetta alle disposizioni dell'art. 162 c.c., impone l'annotazione a margine dell'atto di matrimonio, mentre la trascrizione del vincolo per gli immobili, ai sensi dell'art. 2647 c.c., resta degradata a semplice pubblicità notizia e non sopperisce al difetto di annotazione nei registri dello stato civile. In mancanza di annotazione a margine, pertanto, il fondo in parola non è opponibile ai creditori, con conseguente

reviviscenza della garanzia patrimoniale generica di cui all'art. 2740 c.c.⁴ Va chiarito, però, che il fondo patrimoniale può essere istituito anche durante il matrimonio e in tal caso ha natura negoziale. Controversa appare invece la tassabilità dell'atto ai fini dell'imposta di registro laddove la circolare 30 novembre 2000, n. 221/E della Agenzia delle Entrate ha precisato che l'imposta di registro è dovuta in misura fissa, se la costituzione del fondo non comporta il trasferimento della titolarità dell'immobile, ma il solo vincolo di destinazione. In tale situazione, infatti, l'atto di disposizione rientra tra gli atti residuali ex art. 11, Tariffa, Parte prima, D.P.R. n. 131/1986.⁵ L'importo fisso è previsto anche in presenza di trasferimento della proprietà a titolo gratuito. Invece, se la proprietà è trasferita a titolo oneroso, l'imposta di registro è calcolata su base proporzionale.⁶

2 - Dubbi interpretativi e chiarimenti giurisprudenziali

L'istituto in questione, di recente, è stato sempre più spesso oggetto di peculiari interventi interpretativi da parte dei giudici di legittimità.

Invero, a dissipare i primi dubbi è stata la Suprema Corte con sentenza del 7 luglio 2009 n.15862 con cui è stato, appunto, fornito il criterio identificativo dei crediti il cui soddisfacimento può essere realizzato in via esecutiva sui beni conferiti nel fondo; lo stesso è stato individuato nella relazione esistente tra gli scopi per cui i debiti sono stati contratti ed i bisogni della famiglia, e non già nella natura delle obbligazioni legale o contrattuale, con la conseguenza che l'esecuzione sui beni del fondo o sui frutti di esso può avere luogo qualora la

³ Cass.18.7.2003 n.11230; Cass.9.4.1996 n.3251; Cass.15.3.2006 n.5684 e Cass.11683/2001

⁴ Cass.25.3.2009 n.7210; Cass.8.10.2008 n.24798; Cass.16.11.2007 n.23745; Cass. 5684/2006

⁵ Cass.Sez.Trib.n.12071 del 14 maggio 2008

⁶ Cfr. Avv. Maurizio Villani e Avv. Iolanda Pansardi "*Fondo patrimoniale e tutela delle ragioni dei creditori*" in www.altalex.com del 21.04.2011

fonte e la ragione del rapporto obbligatorio abbiano ineranza diretta ed immediata con i bisogni della famiglia - si veda anche CTR Lecce, sentenza 434 del 28 aprile 2016; Cass.31.5.2006 n.12998;1479/2006;5.6.2003 n.8991 e 18.7.2003 n.11230.

Il criterio identificativo dei crediti, dunque, non consisterebbe *“nella natura delle obbligazioni”*, ma – come rilevato più volte dalla giurisprudenza – nella relazione esistente tra il fatto che le genera e i bisogni familiari. Per la Cassazione, allora, si riterranno contratti per esigenze familiari, sia i debiti tributari per esercizio di attività imprenditoriale tesa a potenziare la capacità lavorativa di uno dei conferenti (3738/15) o per attività d’impresa (23876/15), sia gli oneri condominiali per un bene conferito al fondo (23163/14). Ed ecco, che l’accertamento relativo alla riconducibilità dei debiti alle esigenze della famiglia costituisce un accertamento istituzionale rimesso al giudice di merito (Cass. 11683/01, 12730/07).

Sarebbe, invece, irrilevante, così precisa la Suprema Corte, *“qualsiasi indagine riguardo alla anteriorità del credito rispetto alla costituzione del fondo, in quanto l’art. 170 c.c. non limita il divieto di esecuzione forzata ai soli crediti (estranei ai bisogni della famiglia) sorti successivamente alla costituzione del fondo, ma estende la sua efficacia anche ai crediti sorti anteriormente, salva la possibilità per il creditore, ricorrendone i presupposti, di agire in revocatoria ordinaria (Cass. 3251/96, 4933/05)”*.

Peraltro, sulla costituzione del fondo patrimoniale rispetto all’insorgenza del debito, si è pronunciata anche la sezione penale della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 9154 del 4 marzo 2016. Preliminarmente occorre chiarire, che l’art. 11, co.1, D.Lgs. n.74/00, rubricato *“Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte”* punisce con la reclusione da sei mesi a quattro anni:

<<chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero

di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva>>.

In buona sostanza, l’istituzione di un fondo patrimoniale configurerebbe il reato di fraudolenta sottrazione di beni alla procedura di riscossione coattiva (articolo 11, comma 1, Dlgs 74/2000) laddove dovesse mettere in concreto pericolo l’esito favorevole della procedura esattoriale.

Ebbene, gli ermellini, sul punto, hanno ritenuto opportuno chiarire che *“Ai fini della integrazione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, la costituzione di un fondo patrimoniale non esonera dalla necessità di dimostrare, sia sotto il profilo dell’attitudine della condotta che della sussistenza del dolo specifico di frode, che la creazione del patrimonio separato sia idonea a pregiudicare l’esecuzione coattiva e strumentale allo scopo di evitare il pagamento del debito tributario; con la conseguenza che il giudice, ove la difesa prospetti l’esistenza di beni non inclusi nel fondo e di un valore tale da costituire adeguata garanzia, deve motivare sul perchè la segregazione patrimoniale rappresenta, nel caso di specie, uno strumento idoneo a rendere più difficoltoso il recupero del credito erariale”*.

Il reato, quindi, non si configurerebbe quando il soggetto che ha istituito il fondo patrimoniale sia titolare di un patrimonio, non vincolato nel fondo patrimoniale, di valore sufficiente a soddisfare la pretesa erariale. Spesso, infatti, il fondo patrimoniale viene usato in frode ai creditori e l’esperibilità dell’actio pauliana costituisce un valido rimedio. In proposito, è opportuno precisare che la costituzione del fondo patrimoniale da parte di uno o di entrambi i coniugi, anche qualora non determini un effetto

traslativo, si ritiene rientri nella nozione di atti di disposizione contemplata dagli artt. 2901 ss. c.c., in quanto suscettibile di diminuire la garanzia patrimoniale generica.

Pertanto, a tal riguardo, si osserva che laddove l'atto di costituzione del fondo sia anteriore rispetto all'insorgenza del diritto di credito, il creditore, allo scopo di rendere inefficace nei suoi confronti l'atto, dovrà dimostrare oltre alla scientia damni anche l'esistenza del consilium fraudis da parte del debitore, inteso come la consapevolezza dei coniugi di arrecare danno alle ragioni creditorie.

3 - Fondo patrimoniale e profili di illegittimità dell'ipoteca: Corte di Cassazione, Sezione TRI civile, sent. n. 5385/13; sent. n. 3600/2016

Come già rilevato, l'art. 170 c.c. stabilisce che *"l'esecuzione sui beni del fondo e sui frutti di essi non può avere luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia"*, senza nulla specificare in merito alla possibilità di ipotecare il fondo *de quo*. La questione che spesso si è posta in dottrina e giurisprudenza, è stata quella di stabilire se il fondo patrimoniale rappresenti un limite all'attività esecutiva e cautelare posta in essere dagli agenti della riscossione ed in particolare se i beni facenti parte del fondo patrimoniale possano essere suscettibili di ipoteca e/o di pignoramento immobiliare. Peraltro, il nocciolo duro della questione è stato quello di stabilire se il pagamento delle tasse si possa considerare un obbligo collegato alle esigenze essenziali della famiglia e spesso la risposta è stata positiva: facile comprenderlo in tutti quei casi in cui l'imposta si riferisca, per esempio, a beni come la casa (non vi è dubbio che il tetto sia un bisogno primario del nucleo familiare); intuibile anche se si tratta di imposte sui redditi poiché è con il reddito che si gestisce la vita

familiare. Ma se il tributo dipende da attività commerciali o imprenditoriali, il legame con le esigenze familiari si fa più labile. Ed è qui che si è consumato il contrasto giurisprudenziale⁷.

Ebbene, in tempi recenti, diverse pronunce si sono espresse sul punto, in alcuni casi affermando l'applicabilità dell'art. 170 c.c. all'iscrizione ipotecaria per debiti tributari, in altri dichiarandola totalmente inammissibile.

Peraltro, è evidente come tale chiarimento rivesta un ruolo centrale per i contribuenti che abbiano costituito un fondo patrimoniale e che siano alle prese con il rischio che lo stesso possa essere ipotecato.

Più precisamente, uno tra i primi interventi fortemente chiarificatori si è avuto per mezzo della pronuncia della Corte di Cassazione n.3600/2016, con cui sono stati stabiliti i principi giuridici per la tutela del fondo patrimoniale nei confronti del Fisco ed è stato sancito il principio in base al quale l'iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n.602, art.77, possa essere considerata un atto dell'espropriazione forzata idonea, quindi, a impedire l'aggressione del fondo e dei suoi frutti, così come disposto dall'art. 170 c.c..

Tale orientamento - in linea con quanto già sancito con le sentenze della Cassazione n.5385/2013; n.3738/2015; n. 13622/2010 - ha previsto che l'art. 170 cod. civ., nel disciplinare le condizioni di ammissibilità dell'esecuzione sui beni costituiti nel fondo patrimoniale, dettasse una regola applicabile anche all'iscrizione di ipoteca non volontaria. Invero, la Suprema Corte con la sentenza n. 5385/13 ha precisato che: *"l'art. 170 cod. civ., nel disciplinare le condizioni di ammissibilità dell'esecuzione sui beni costituiti nel fondo patrimoniale, detta una regola applicabile anche all'iscrizione di ipoteca non volontaria, ivi compresa quella di cui all'art. 77 del d.P.R. 3 marzo 1973, n. 602. Ne consegue che l'esattore può iscrivere ipoteca su beni*

7 Cfr. www.laleggepertutti.it del 24.02.2016

appartenenti al coniuge o al terzo, conferiti nel fondo, qualora il debito facente capo a costoro sia stato contratto per uno scopo non estraneo ai bisogni familiari, ovvero quando - nell'ipotesi contraria - il titolare del credito, per il quale l'esattore procede alla riscossione, non conosceva l'estraneità ai bisogni della famiglia; viceversa, l'esattore non può iscrivere l'ipoteca - sicchè, ove proceda in tal senso, l'iscrizione è da ritenere illegittima - nel caso in cui il creditore conoscesse tale estraneità". (Corte di Cassazione, Sezione 3 civile Sentenza 5 marzo 2013, n. 5385).

Con le recenti pronunce la Corte di Cassazione ha, quindi, chiarito che l'ipoteca può essere iscritta su beni conferiti in un fondo patrimoniale, anche per debiti di natura tributaria, ma a condizione che essi siano inerenti ai bisogni della famiglia; diversamente, l'esecuzione (o l'ipoteca) devono considerarsi inammissibili solo nel caso in cui questa derivi da debiti insorti per scopi estranei ai bisogni della famiglia e il creditore sia di ciò consapevole. (n.3600/16 e n.1652/16).

La Corte ha anche precisato che: "*(...)in tema di fondo patrimoniale, il criterio identificativo dei debiti per i quali può avere luogo l'esecuzione sui beni del fondo va ricercato non già nella natura dell'obbligazione, contrattuale o extracontrattuale, ma nella relazione tra il fatto generatore di essa e i bisogni della famiglia, sicché anche un debito di natura tributaria sorto per l'esercizio dell'attività imprenditoriale potrebbe ritenersi contratto per soddisfare tale finalità*" (cfr. Cass. n. 11230/2003, n. 12998/2006, n. 3738/2015)". Di conseguenza è necessario individuare i criteri idonei a identificare i debiti per i quali può procedersi a esecuzione sui beni del fondo facendo riferimento alla relazione esistente tra il fatto che ha generato l'obbligazione e i bisogni della famiglia e non, invece, nella natura contrattuale o extracontrattuale dell'obbligazione. Alla luce di tutto ciò i giudici di legittimità hanno quindi chiarito che è ben possibile che anche un debito tributario, che

sia sorto in ragione dell'esercizio di un'attività imprenditoriale, sia volto a soddisfare i bisogni della famiglia.

Ma vi è di più. Gli ermellini, in conclusione hanno anche chiarito che l'onere della prova dei presupposti di applicabilità dell'articolo 170 cod. civ., grava sulla parte che intende avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale e che la prova può consistere anche in presunzioni semplici o nel ricorso a criteri logici e di comune esperienza.

4 - Fondo patrimoniale e ammissibilità dell'ipoteca

La Cassazione, in maniera del tutto opposta rispetto agli approdi giurisprudenziali appena analizzati, ha spesso, però, cambiato orientamento.

Con la sentenza n.19667/14 i giudici di legittimità hanno, infatti, affermato che: "*(...) iscrizione ipotecaria prevista dal D.P.R 29 settembre 1973, n.602, art.77, non può essere considerata un atto dell'espropriazione forzata, dovendosi piuttosto essere considerata un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria*", facendo venir meno il principio di legittimità, secondo il quale l'ipoteca può essere considerata un "*atto preordinato all'esecuzione*". Questo diverso orientamento è stato confermato dalla Cassazione anche nella sentenza n.15354/15 e più recentemente nella sentenza n.10794/16 (che analizzeremo nel prosieguo).

Si registra, quindi, sul punto un orientamento non uniforme, nonostante sull'argomento la Corte di Cassazione si sia pronunciata in moltissime occasioni.

4.1 - Corte di Cassazione, Sezione TRI civile Sentenza 15 aprile 2016, n. 7521

Si ricorda peraltro che la questione è stata analizzata anche con la sentenza n.7521/2016, per mezzo della quale, aggiungendo un nuovo tassello, è stata ritenuta legittima l'ipoteca sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale solo nelle ipotesi in cui il debito tributario:

Sia strumentale ai bisogni della famiglia;

O se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità ai bisogni della famiglia.

4.2 - Corte di Cassazione, Sezione TRI civile Sentenza 25 maggio 2016, n. 10794

Orbene, alla luce di quanto suddetto, è fondamentale rilevare, che a soli pochi mesi di distanza dalla pronuncia n.3600/2016, la Suprema Corte di Cassazione si è espressa in maniera diametralmente opposta.

Con la sentenza 25 maggio 2016, n. 10794, i giudici di legittimità sono tornati a pronunciarsi in materia di iscrizione ipotecaria e fondo patrimoniale, ammettendo la possibilità per l'ente concessionario di procedere all'iscrizione ipotecaria sull'immobile del contribuente costituito nel fondo patrimoniale, seppur in aperto contrasto con la recentissima sentenza n.3600/2016.

Secondo gli ermellini, l'iscrizione ipotecaria prevista dall'articolo 77 del Dpr 602/1973 dovrebbe considerarsi un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria e non un atto dell'espropriazione forzata.

In particolare, la Suprema Corte ha accolto il ricorso proposto da Equitalia avverso la sentenza della CTR Toscana che - adeguandosi al decum di primo grado - nel ritenere legittime le doglianze del contribuente in merito alla impignorabilità dei beni in quanto conferiti nel fondo patrimoniale, ai sensi dell'art. 170 c.c., aveva ordinato la cancellazione dell'iscrizione ipotecaria eseguita, ai sensi dell'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Nello specifico, i giudici di secondo grado avevano avuto modo di sottolineare che *"alla luce*

della normativa in essere, i beni compresi in un fondo patrimoniale non possono essere oggetto di pignoramenti o altri gravami".

Orbene, nel ricorso per Cassazione l'Ente concessionario ha eccepito quale unico motivo la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3 c.p.c., rilevando innanzitutto come l'art. 170 c.c. - che, come noto, testualmente prevede *"L'esecuzione sui beni del fondo e sui frutti di essi non può avere luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia"* - fa riferimento esclusivamente alle procedure esecutive e non anche all'avvio di misure cautelari, quale deve essere considerata l'iscrizione in parola, che è da ritenersi solo propedeutica ad una eventuale, non ancora certa, fase esecutiva.

Inoltre, Equitalia ha altresì avuto modo di rilevare come:

- ✓ da una parte, il concetto "bisogni della famiglia" richiamato dall'art. 170 cit., secondo l'orientamento giurisprudenziale, è da intendersi estensivamente, con la conseguenza che il limite di impignorabilità da esso previsto non può essere opposto ai crediti di natura tributaria;
- ✓ dall'altra, la norma in questione, sempre secondo l'interpretazione della giurisprudenza, pone a carico del debitore l'onere di provare che il creditore era a conoscenza della estraneità del debito ai bisogni della famiglia (prova che, nel caso di specie, non era stata fornita dal contribuente).

Senonché, a seguito di tali motivazioni, i giudici di legittimità hanno accolto il primo dei profili evidenziati dalla ricorrente e ritenuto legittima l'iscrizione ipotecaria per debiti tributari da parte di Equitalia sugli immobili conferiti in fondo patrimoniale dal contribuente.

È stato affermato come - nonostante a conoscenza di altri recenti precedenti della Cor-

te (Sez. 3, n. 1652 del 29/01/2016; Sez. 5, n. 3600 del 24/02/2016; Sez. 6-5, Ord. n. 23876 del 23/11/2015) che hanno ritenuto applicabile l'art. 170 c.c. anche all'iscrizione ipotecaria ex art. 77 del D.P.R. n. 602/1973 – l'ipoteca ex art. 77 D.P.R. n. 602/1973 non abbia natura di atto funzionale all'esecuzione forzata, con la conseguenza che non è possibile classificare l'iscrizione *de qua* quale "atto di esecuzione". Più precisamente, la Corte ha ribadito: "(...) *l'impossibilità del fatto che l'iscrizione dell'ipoteca possa essere considerata un atto dell'esecuzione forzata*" e, sulla base di tale principio "[...] *viene meno l'applicabilità dell'art. 170 c.c. non sembrando superabile il dato testuale sopra già evidenziato, tanto più ove si consideri che, ponendo la norma una eccezione alla regola della responsabilità patrimoniale ex art. 2740 c.c., la stessa è da ritenersi soggetta a interpretazione tassativa*".

Ne consegue, pertanto, che l'iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 d.P.R. n.602/73 debba essere considerata un atto alternativo all'espropriazione forzata e quindi non suscettibile di applicazione es art. 170 c.c..⁸

E tanto sulla base della pronuncia delle Sezioni Unite n. 19667 del 18/09/2014, con la quale si è escluso che l'iscrizione ipotecaria ex art. 77 D.P.R. cit. possa essere considerata un atto dell'espropriazione forzata, dovendo piuttosto la stessa essere considerata *"un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria"*.

In definitiva, con la pronuncia in commento, la Suprema Corte ha sostenuto una tesi diametralmente opposta rispetto alla sentenza n.3600/2016, rilevando che il suddetto orientamento non possa più essere condiviso, soprattutto alla luce della sentenza n. 19667/2014 delle Sezioni Unite, che ha escluso che l'iscrizione ipotecaria ex art. 77 d.P.R. cit. possa essere

considerata un atto dell'espropriazione forzata: essa dovrebbe infatti essere ritenuta *"un atto riferito ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria"*.

4.3 - Corte di Cassazione, Sezione TRI civile Sentenza 9 novembre 2016, n. 22761

In chiusura, e alla luce dell'analisi appena condotta sugli approdi giurisprudenziali, non può non citarsi la recente sentenza 9 novembre 2016, n. 22761 con cui la Suprema Corte è tornata a pronunciarsi sul tema relativo alla validità dell'ipoteca iscritta su beni costituenti fondo patrimoniale per la famiglia.

Ebbene, la Corte ha ritenuto ammissibile l'iscrizione ipotecaria anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'art. 170 c.c., sicché è legittima solo se l'obbligazione tributaria sia strumentale ai bisogni della famiglia.

L'iscrizione di ipoteca ai sensi dell'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, in tema di riscossione coattiva delle imposte sarebbe, quindi, ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale per la famiglia, purché l'obbligazione tributaria non assolta sia strumentale ai bisogni familiari.

Sul punto, la Corte, riprendendo i principi enunciati nelle precedenti pronunce (Cass. n. 23876/2015) ha statuito che: *"in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione ipotecaria di cui D.P.R. 602 del 1973, ex articolo 77, è ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'articolo 170 cod. civ., sicché è legittima solo se l'obbligazione tributaria sia strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità ai bisogni della famiglia, circostanze che non possono ritenersi dimostrate, né escluse, per il solo fatto dell'insorgenza del debito nell'esercizio dell'impresa"*.

In conseguenza di ciò, il debitore dovrà necessariamente dimostrare non solo la regolare co-

8 Cfr. Avv. Maurizio Villani, Avv. Alessandra Rizzelli "Fondo patrimoniale e crediti tributari: la retromarcia della Cassazione" in www.altalex.com

stituzione del fondo patrimoniale e la sua opponibilità al creditore precedente, ma anche che il debito riscontrato nei confronti di tale soggetto sia stato contratto per scopi estranei ai bisogni della famiglia. L'onere della prova dei presupposti di applicabilità dell'articolo 170 c.c., graverà, quindi, su chi intenderà avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale.

Secondo la Corte, due sono, infatti, gli elementi fondamentali per considerare legittima l'iscrizione di ipoteca sui beni del fondo istituito per la famiglia ai fini della riscossione del debito:

- ✓ la regolare costituzione del fondo;
- ✓ e l'insorgenza del debito per soddisfare le necessità della famiglia, compresi anche quei bisogni ritenuti tali dai coniugi in ragione dell'indirizzo della vita familiare e del relativo tenore, *“da intendersi non in senso meramente oggettivo ma come comprensivi anche dei bisogni ritenute dai coniugi in ragione dell'indirizzo della vita familiare e del tenore prescelto, in conse-*

guenza delle possibilità economiche familiari”.

Ciò posto, i beni costituenti fondo patrimoniale non possono essere sottratti all'azione esecutiva dei creditori quando lo scopo perseguito nell'obbligazione sia quello di soddisfare i bisogni della famiglia, da intendersi non in senso oggettivo, ma come comprensivi anche dei bisogni ritenuti tali dai coniugi in ragione dell'indirizzo della vita familiare e del tenore prescelto, in conseguenza delle possibilità economiche familiari.

Ciò rilevato, alla luce di siffatta interpretazione e in considerazione del contrasto di giudicati, attualmente esistente, si ritiene quanto mai necessario un intervento in materia delle Sezioni Unite, che possa chiarire definitivamente e dare una corretta interpretazione circa l'applicabilità o meno dell'iscrizione ipotecaria sui beni del fondo patrimoniale nell'ipotesi di debiti tributari, anche e soprattutto in considerazione delle importanti ripercussioni che tale interpretazione potrà avere nei confronti del contribuente e del suo patrimonio.



TTIP e TPP - mettiamo un po' d'ordine

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Il Transatlantic Trade and Investment Partnership e il Trans Pacific Partnership hanno in comune solo una cosa: il fatto che sono entrambi due accordi di collaborazione (partnership) concernenti gli scambi commerciali internazionali... o forse c'è dell'altro?

Di recente, i media di tutto il mondo hanno dato notizia della decisione di Trump relativa al ritiro degli Stati Uniti dal TPP. Francamente, nulla di così eclatante. L'accordo, sottoscritto fin dal 2015, non era stato mai ratificato, né dagli altri governi firmatari e né dal Congresso USA, il quale, evidentemente, non aveva alcuna intenzione di farlo, nonostante si dovesse trattare di un passaggio quasi di carattere puramente formale, più volte caldeggiato dal suo promotore: l'ex presidente Obama.

Ragion per cui, Trump, con tale decisione, ha semplicemente: dato atto della reale volontà del Congresso, inferto un'altra picconata al lavoro del suo odiato predecessore, acquisito generale consenso politico (e si sa, quanto ciò sia importante in America).

Senonché, complice forse la cattiva conoscenza dell'inglese (ma, più in generale, la cattiva co-

noscenza... e basta) della nostra classe politica e anche di alcuni presunti giornalisti, il messaggio che è passato all'opinione pubblica è stato quello di rinuncia di Trump al partenariato transatlantico USA – UE, afferente il ben differente TTIP.

Facciamo, innanzitutto, un minimo d'ordine.

TTIP - Transatlantic Trade and Investment Partnership

Con la sigla TTIP, si intende riferirsi al Trattato Transatlantico per il Commercio e gli Investimenti tra gli Stati Uniti e l'Unione Europea. Si tratta di un accordo commerciale di libero scambio in corso di negoziazione che, nelle lodevoli intenzioni indicate nel portale Web dell'UE, avrebbe i seguenti obiettivi:

- ✓ Un migliore accesso al mercato statunitense

L'UE mira a ridurre o eliminare i dazi doganali agli Stati Uniti, il che comporta grandi risparmi per i consumatori e le imprese in Europa. Il TTIP, inoltre, agevolerà le imprese europee, in particolare quelle più piccole, che si ritrovano di fronte a norme complicate quando intendono esportare.

- ✓ Lavorare insieme per ridurre la burocrazia e i costi

L'UE e gli USA condividono spesso livelli di sicurezza e di qualità, a esempio per quanto riguarda le automobili, l'ingegneria, i dispositivi medici, etc., mentre procedure tecniche diverse possono rivelarsi costose, soprattutto per le imprese più piccole. Una più stretta collaborazione tra le autorità di regolamentazione agevolerebbe il commercio, mantenendo al contempo i rigorosi livelli di tutela dell'UE per i cittadini e per l'ambiente. Incoraggiare le autorità di regolamentazione a condividere le loro competenze aiuterebbe inoltre ad affrontare le nuove sfide sul piano della regolamentazione in settori quali le automobili elettriche o le nanotecnologie (con cui, peraltro, non pare che le PMI abbiano molto a che fare – N.d.R.).

- ✓ Rendere le esportazioni, le importazioni e gli investimenti equi e semplici

Questo accordo sarà il più avanzato di sempre per quanto riguarda le norme per la protezione dell'ambiente e quelle sul lavoro. L'UE intende cooperare con gli Stati Uniti su queste importanti questioni globali, mettere in comune la nostra influenza sulla scena internazionale, e indurre altri ad agire responsabilmente lungo le intere catene internazionali di produzione.

A parte il fatto che non si riesce a comprendere bene – nella pratica – come tanti auspicati vantaggi potrebbero riferirsi alle PMI piuttosto che alle grandi imprese (specie internazionali), si tratterebbe di traguardi davvero pregevoli, se

non apparissero ai più quanto meno un tantino presuntuosi, posto che in proposito non si riesce a trovare la “quadra” nemmeno fra i 28 dell'UE. Oltre tutto, come noto, a livello fiscale, gli USA dimostrano nei fatti di non volere ratificare il modello Convenzionale OCSE: pretendono il FATCA dalle giurisdizioni europee, ma non aderiscono al CRS, indispensabile a livello mondiale.

E non basta!

I Paesi membri dell'UE hanno adottato le normative dell'ONU che si occupano di lavoro (ILO – *International Labour Organization*); gli Stati Uniti hanno ratificato solo due delle otto norme fondamentali. Quindi si rischierebbe di minacciare i diritti fondamentali dei lavoratori.

L'eliminazione delle barriere che frenano i flussi di merci renderà più facile per le imprese scegliere dove localizzare la produzione in funzione dei costi. Alla faccia di qualsivoglia *Nexus Approach* raccomandato dall'OCSE nel noto Piano BEPS.

L'agricoltura europea, frammentata in milioni di piccole aziende, finirebbe per entrare in crisi se non fosse più protetta dai dazi doganali, soprattutto se venisse dato il via libera alle colture OGM. Altro che “*quote latte*”...

Il trattato avrebbe conseguenze negative devastanti per tutte le micro, piccole e medie imprese - ma oseremo dire, in generale, per tutte le imprese che non fossero di caratura sovranazionale - le quali non riescono già ora a reggere la concorrenza con le multinazionali. Figurarsi in un mercato ancora più in balia delle strategie del più forte.

Ci sarebbero, inoltre, enormi rischi per i consumatori, posto che i principi su cui sono basate le leggi europee sono diversi da quelli degli Stati Uniti, sia in tema di sicurezza alimentare che di *policy* farmacologica.

I negoziati sono, poi, orientati alla privatizzazione di tutti i servizi pubblici, in base al pe-

disseguo rispetto del credo capitalista USA, inteso nella sua estrema accezione. Ma la storia – anche recentissima – ci ha insegnato che la privatizzazione incondizionata è deleteria per qualunque economia e, a conti fatti, non arreca neppure alcun miglioramento concreto alla qualità dei beni e dei servizi offerti ai cittadini e alle imprese.

E tralasciamo ogni eventuale considerazione sul discorso *Internet*: provate a immaginarvi il Web disciplinato dall'Obama *thinking*, il più grande spione che la storia abbia mai smascherato...

Ora, presumere la riuscita di un accordo per così dire "transatlantico" su queste basi, ci sembra fortemente utopistico e irrealizzabile.

In ogni caso, le prima citate lodevoli intenzioni UE, come purtroppo accade spesso, sono state ben presto contraddette dagli atti, con la previsione di una *policy* tutta protesa a favorire le grossi *lobby* internazionali, a creare evidenti problematiche di *dumping* sociale, a eludere le principali regole interne in materia di sicurezza, di salute pubblica, di lavoro e di protezione ambientale.

D'altronde, le premesse rappresentate dal fatto che l'artefice e maggiore *sponsor* del trattato fosse stato appunto Obama, che i benefici del TTIP fossero stati illustrati da un'azienda di ricerca finanziata dalle principali banche mondiali e che tutte le riunioni per concordarne il contenuto fossero sempre state tenute rigorosamente segrete, sono fin da subito apparse quali elementi fortemente negativi, che ci hanno sempre lasciati estremamente scettici sui veri motivi posti alla base del TTIP e sui suoi reali obiettivi.

Quando, poi, hanno incominciato a circolare i primi documenti, si sono evidenziate delle inconcepibili anomalie, tra cui, di certo la più macroscopica resta la progettata istituzione dell'ISDS (*Investor State Dispute Settlement*). Il documento consentirebbe alle imprese UE o USA di citare gli opposti governi, qualora questi introducessero democraticamente normative

importanti per i propri cittadini, le quali andassero a ledere i loro interessi passati, presenti e futuri. E, quel che è peggio, dette controversie non sarebbero giudicate da un qualche Tribunale sovranazionale, ma verrebbero affidate a una triade di Arbitri privati, i quali deciderebbero senza formalità di rito, in forma inappellabile e – naturalmente – in segreto. Il trionfo dell'anti-democrazia e della legge del più forte.

Ebbene, riassunto in breve il TTIP; resta ora da capire che cos'è invece il TPP.

TPP - Trans Pacific Partnership

Il TPP è uno dei più grandi accordi commerciali mai sottoscritti, firmato da dodici Paesi: Australia, Brunei, Canada, Cile, Giappone, Malesia, Messico, Nuova Zelanda, Perù, Singapore, Vietnam e Stati Uniti.

La firma del trattato era stata considerata il fulcro della nuova strategia di Barack Obama in Asia, orientata a rafforzare i rapporti commerciali con il Giappone, per contrastare l'espansione economica della Cina; la quale, infatti, risulta essere stata la grande assente tra i firmatari.

L'oggetto del TPP (questo, sì) non si discosta da quello del predetto TTIP. I Paesi che hanno sottoscritto l'accordo (costituenti circa il 40 per cento dell'economia mondiale) volevano dare vita a un nuovo blocco economico nel Pacifico, attraverso la riduzione delle tariffe doganali. L'accordo prevedeva che cambiassero le regole sullo scambio di beni e servizi, i prezzi dei generi alimentari, il costo delle cure ospedaliere e gli standard per lo scambio dei dati. Il TPP avrebbe dovuto inoltre introdurre nuove regole sugli investimenti, sull'ambiente e sul lavoro. Nel complesso sarebbero state interessate più di diciottomila tariffe doganali.

Perché, allora, nonostante cotante pregevoli intenzioni, il TPP non ha avuto effettiva attuazione?

Il comune denominatore dei due trattati (TTIP e

TPP), è indubbiamente Barack Obama.

Andando a leggere le notizie concernenti il TPP, possiamo tutti immediatamente verificare che – a esempio – le trattative sul libero scambio sono state contestate perché condotte in segreto (ovvio: Obama tiene molto alla segretezza – chiaramente, solo alla sua).

Inoltre, parrebbe che in sostanza l'accordo sia un po' troppo di manica larga nei confronti dei grossi gruppi multinazionali a cui consegna ancor maggior potere rispetto a quello attuale. In particolare, sembra che il risultato delle intese ipotizzate si risolva in pratica in una regolamentazione fortemente "gratificante" per le *lobby* finanziarie (*wolf* Obama perde il pelo, ma non il vizio).

Infine, anche il TPP permetterebbe alle aziende straniere di mettere in discussione le decisioni dei governi locali, chiedendo il giudizio di commissioni di arbitrato internazionale composte da professionisti privati, e la cui trattazione non sarebbe mai aperta al pubblico - come a voler stendere un bel tappeto rosso a condotte di corruzione e di concussione.

Insomma, si ripete la storia del TTIP anche nel TPP; certo, a parte il fatto che restano due accordi differenti (anzi, fortunatamente, solo bozze di accordi) e che concernono nazioni diverse.

Tornando proprio alla confusione dettata dalla somiglianza delle due sigle, a seguito della menzionata "storica" decisione di Trump, i commenti dei nostri intrepidi e acculturati politici (e giornalisti), non si sono fatti attendere.

Fra i primissimi a voler condividere la notizia tra i propri *followers*, l'esperto economista del PD, Stefano Fassina:

"Trump cancella TTP Mossa giusta!"

Il TTP? E che cos'è?

Siccome, però, vogliamo mantenere la nostra posizione *bipartisan*, citiamo pure una fonte non certo in linea di massima vicina al PD. Questo, il titolo de *"Il Giornale"*:

"Trump inizia a picconare Stop al trattato TTP".

Come a dire: se un singolo errore poteva essere solo dovuto al classico refuso, due cominciano a costituire quasi una prova.

Sempre il 23 gennaio 2017, Roberto Fico, presidente della vigilanza RAI e vicecapogruppo del M5S alla Camera, così esterna la sua felicità:

"Contento che Trump abbia firmato il decreto per uscire dal TTIP!"

Uscire? E quando c'erano entrati? Ci è sfuggito qualcosa?

Gli fa eco, il suo valente collega di partito, Carlo Sibilia, che (fedele agli orientamenti internet-tiani dei Grillini e – ovviamente – di *King Donald*), si esprime *by Twitter*:

"Donald Trump firma decreto per uscita dal TTIP. E' una bella notizia per PMI italiane qualsiasi sia vostro (pre)giudizio su Trump".

Dopo questo tuo *Twitt*, qualche (pre)giudizio, in noi, sì è formato... ma, tranquillo, non riguarda Trump.

Insomma, l'ignoranza è certamente trasversale e non ha colore politico.

Chiusa, però, questa breve parentesi comica, almeno con espresso riferimento all'accordo di nostro precipuo interesse, ci piace rilevare per dovere di cronaca che – contrariamente a qualsivoglia generalizzata propaganda disinformativa – nonostante il TTIP continui a fare bella mostra di sé nel sito istituzionale della Commissione UE, la minaccia appare al momento scongiurata: Stati Uniti e UE non si sono accordati neanche su un singolo punto dei ventisette che sono in fase di discussione (mai avuto dubbi...).

Il Ministro dell'Economia e vicecancelliere della Germania, Sigmar Gabriel, già l'anno scorso, aveva detto che i negoziati tra l'Unione Europea e gli Stati Uniti sul TTIP, *"sono di fatto falliti, anche se nessuno lo ammette"*. E, a maggior ragione oggi, dopo la decisione di Trump relativa al TPP, è difficile ipotizzare differenti scenari; pur

volendo nicchiare di fronte a mancate strette di mano e ad altri chiari ed eclatanti dissapori tra lo stesso Trump e la Germania - che certo non gradisce vedere intaccate le quote di esportazioni delle proprie imprese.

Ciò con buona pace di quei presunti esponenti "liberali", rivendicanti un qualche non meglio individuato diritto alla "liberalizzazione" commerciale internazionale, che tale potrà esistere solo fino a quando permarranno precisi regolamenti, proprio a garanzia di tutti i cittadini e di ogni impresa (anche quelle micro, piccole e medie).

Il termine "liberalizzazione" ci piace tanto. Ci riempie la bocca. Ci inorgoglisce soltanto pronunciarlo. Salvo, poi, cercare di capire di cosa

effettivamente stiamo parlando.

A ben vedere, qui non si tratta di libertà, ma di illibertà. Le regole sono indispensabili proprio per assicurare la Libertà - che è vera Libertà, solamente se è usufruibile da chiunque, nessuno escluso. Imporre delle normative corrette, è indubbiamente l'unico modo per far sì che ciascuno possa godere di quella libera iniziativa economica privata, tutelata dall'art. 41 della nostra bistrattata Costituzione.

Viceversa, eliminare a priori vincoli e barriere (in una parola, regole), nel nome di un falso diritto al libero scambio, comporterebbe solo dare ulteriori aiuti (come se non ne avessero già abbastanza) ai più forti, onde consentire loro di prevaricare e annientare i più deboli.



La *Flat Tax* sui redditi di fonte estera: uno strumento per incentivare l'ingresso in Italia di patrimoni esteri

di Patrik Angelone
Dottore Commercialista

I commi 152-159 dell'art. 1 della Legge 232/2016 (Legge di Bilancio 2017) introducono per la prima volta nel nostro Paese forme agevolative di tassazione per i soggetti residenti esteri che intendono trasferire in Italia la propria residenza fiscale e quella dei loro familiari.

Si tratta di una serie di disposizioni che incidono su varie fattispecie accomunate dal fatto che il soggetto contribuente scelga di optare per tale regime e rispettare i requisiti richiesti che brevemente saranno illustrati.

Le intenzioni del legislatore dovrebbero¹ essere quelle di incentivare una crescita patrimoniale del sistema paese.

Si vedrà in seguito se la disposizione legislativa, così come è, sarà in grado di agevolare tale finalità. Saranno fatte le opportune considerazioni, anche con riferimento ad eventuali criticità costituzionali, ma solamente dopo aver richiamato sinteticamente il nuovo articolo 24-*bis* del T.U.I.R. e le disposizioni ad esso collegate².

In particolare, il dato normativo della Legge di Bilancio 2017 dispone:

- ✓ l'introduzione dell'articolo 24-*bis* nel T.U.I.R. intitolato "Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia";³
- ✓ la previsione, inclusa nello stesso arti-

¹ Si preferisce utilizzare questo termine per mettere in risalto la critica che verrà fatta in seguito.

² Compreso il Provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate n. 47060 dell' 08/03/2017.

³ Tra i requisiti necessari vi è anche quello di dimostrare di non aver avuto residenza in Italia in nove degli ultimi dieci periodi d'imposta dalla data di richiesta dell'esercizio di opzione.

colo, di una imposta sostitutiva pari a 100.000,00 € (o 25.000,00 €)⁴ sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2⁵ del T.U.I.R. stesso;⁶

- ✓ che l'imposta sostitutiva venga versata in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle II.RR.;
- ✓ l'obbligo dell'invio dell'interpello ai sensi dell'art. 11 comma 1, lettera b), della legge 212/2000 all'Amministrazione finanziaria e del suo accoglimento, per la validità dell'opzione;⁷
- ✓ varie previsioni in merito alla permanenza, revoca ed accesso al regime agevolato;
- ✓ la possibilità di optare per il regime agevolato per tutti i redditi prodotti o solamente per alcuni redditi;
- ✓ le esenzioni dagli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4 del decreto-legge 28/06/1990, n. 167;
- ✓ l'esenzione dalle imposte previste dall'articolo 19, commi 13 e 18 del decreto-legge 06/12/2011, n. 214;
- ✓ la non cumulabilità della presente agevolazione con quella prevista dall'articolo 44 del decreto-legge 31/05/2010 n. 78

e dell'articolo 16 del decreto legislativo 14/09/2015 n. 147;

- ✓ forme agevolative in materia di visto di ingresso e di permesso di soggiorno connesse con *start-up* innovative, con iniziative di investimento, di formazione avanzata, di ricerca o di mecenatismo;
- ✓ l'emanazione di un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da adottare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, al fine di disciplinare le modalità applicative per l'esercizio, la modifica, la revoca dell'opzione e per il versamento dell'imposta sostitutiva;
- ✓ agevolazioni in tema di successione e donazione effettuate dal dante causa quale soggetto che ha aderito al regime dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 24-*bis* del T.U.I.R.;
- ✓ che l'entrata in vigore della presente imposta sostitutiva sia quella relativa alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2017.

Accennati i caratteri di maggior rilievo della norma, ricordiamo che il presente lavoro non ha lo scopo di approfondire ogni aspetto della disciplina sulla "*flat tax*". Si vuole analizzare la stessa con un'ottica critica, richiamandone i tratti essenziali, sia sostanziali che procedurali.

1 - Rilievi critici

Leggendo il dato normativo non si può che concludere che tale disposizione possa essere una buona opportunità per i soggetti esteri.

4 100.000,00 € in capo al soggetto principale e 25.000,00 € in capo ai familiari, così come individuati dall'articolo 433 del codice civile.

Bisogna rilevare che i familiari possano essere detentori di redditi superiori al soggetto principale ed è quindi inspiegabile (ed irragionevole) una previsione di minore tassazione.

5 Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

6 Non rientrano nell'agevolazione, per i primi cinque anni, i redditi ritratti dalla cessione di partecipazioni qualificate.

I redditi prodotti all'estero sono quelli individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2.

7 "obbligo" che poi nel provvedimento ministeriale è divenuto "facoltà" forse per i motivi che esporremo di seguito.

La problematica però, non risiede tanto nella valutazione della bontà dell'opzione, che si lascia al singolo operatore interessato, quanto, invece, alla coerenza della disposizione con le intenzioni palesate dal legislatore ed al rispetto dei principi costituzionali ed europei in tema di "tributo" e di "diritti fondamentali dell'uomo".

Bisogna infatti ricordare come a livello della Convenzione EDU, a differenza di una iniziale interpretazione che portava ad escludere il diritto tributario nell'alveo della disciplina di competenza CEDU, oggi, si conferma come tutto ciò che non riguarda specificatamente il tributo, sia rimesso al rispetto dei principi tutelati anche a livello della convenzione comunitaria.

E ancora, sempre rimanendo in tema, tutti i principi validi per la valutazione del tributo sono applicabili anche per le disposizioni agevolative.

La disposizione confluita nell'art. 24-*bis* del T.U.I.R., come rilevato da G. Marianetti⁸ deroga per la prima volta in modo così estremo al principio costituzionale di capacità contributiva, posto che l'imposizione forfettaria non sconta alcuna limitazione e, pertanto, si rende applicabile anche a redditi molto elevati.

Lo stesso autore prosegue con esempi in cui si evidenziano rischi elevati di opportunismo individuale che potrebbero portare a sfruttare l'agevolazione senza, però, garantire al Paese una adeguata stabilità in merito al rientro patrimoniale perseguito con la disposizione in esame, considerando che non esistono vincoli di permanenza e neppure divieti di fuoriuscita e successivo ingresso.

Altro aspetto critico è dato dall'interpretazione che emerge in relazione al versamento dell'imposta sostitutiva. Sembra infatti, salvo dichiarazione contraria, che tali soggetti siano esonerati dal versamento dell'acconto dell'imposta, il che rappresenta un ulteriore area di favore

(inspiegabile) nei confronti di tutti gli altri soggetti contribuenti che, invece, sono costretti a versare gli acconti, salvo il ricorso a metodi previsionali che comunque non eliminano tale obbligo, ma piuttosto lo riparametrano, rendendolo pur sempre obbligatorio.

Ultimo aspetto critico riguarda la previsione di un interpello obbligatorio nel dato normativo (spiegato come facoltativo, invece, nel Provvedimento dell'Amministrazione Finanziaria) per cui l'accesso a tale regime sarebbe possibile solamente previo parere positivo⁹ da parte degli uffici dell'Agenzia delle Entrate, contravvenendo palesemente all'articolo 23 della Costituzione che riserva alla legge ogni intervento in ambito tributario.

Nell'intento di evitare tale contestazione, il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate ha tentato di rendere facoltativa la presentazione dell'interpello.

Tutti questi vantaggi, pur criticabili sui piani ivi individuati, sarebbero anche accettabili, con le dovute eccezioni in tema di ragionevolezza (che pare carente) se vi fosse un effettivo vantaggio per il Paese. In realtà anche questo aspetto manca.

Non vi può essere (a parere dello scrivente) un effettivo vantaggio collettivo in quanto non vi è alcun obbligo di permanere in tale regime per un numero di anni sufficienti a compensare il vantaggio conseguito dal singolo con il vantaggio derivante per la collettività.

E' pur vero che la competizione fiscale, oggi, si gioca a livello nazionale; ma è altrettanto vero che non si può pensare di "vincere" adottando misure che non aiutano sicuramente gli investimenti, essendo aleatorie e occasionali e non riguardando invece interventi strutturali tali da consentire con adeguata certezza una pianificazione fiscale e finanziaria nel nostro Paese; in più non aiutano neppure sul breve termine

⁸ G.Marianetti, *Flat tax* sui redditi di fonte estera per i neo-residenti, in "Corriere Tributario" n. 10 del 2017, pag. 757;

⁹ esito di un insidicabile giudizio.

la collettività in quanto si generano disparità e disuguaglianze irragionevoli ed altamente dannose.

Concludiamo l'articolo riportando brevemente i passi procedurali per accedere a tale opzione.

2 - Procedura

L'opzione per aderire alla tassazione forfettaria è facoltativa. Se si presenta, l'Amministrazione finanziaria ha 120 giorni di tempo per rispondere, altrimenti le informazioni richieste devono essere indicate nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo considerato.

All'istanza deve essere allegata la *check list* prevista dal Provvedimento direttoriale dell'Amministrazione Finanziaria.

La *check list* si compone di quattro sezioni, le prime tre sono da compilare in tutti i casi, la quarta solamente se necessario.

La sezione 1 contiene i dati anagrafici; la sezione 2 contiene i dati sulla cittadinanza e residenza attuale e pregressa; la sezione 3 contiene l'attestazione del presupposto dell'assenza di residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano nei nove periodi d'imposta dei dieci precedenti l'invio della richiesta di opzione; la sezione 4 andrà usata solamente se si vuole estendere l'opzione ai familiari.

Attenzione particolare merita la terza sezione dedicata alla verifica dei presupposti per l'assenza di residenza fiscale del soggetto. Si compone di venti punti e vanno compilati tutti obbligatoriamente. Si tratta di punti necessari alla valutazione dei legami affettivi e personali e agli interessi economici.

3 - Conclusioni

Concludiamo l'articolo mettendo nuovamente in risalto i possibili rilievi di incostituzionalità di cui agli articoli 3, 23 e 53 Cost.

Ricordiamo, inoltre, come tale misura non sembra portare un effettivo vantaggio (duraturo) collettivo al sistema paese.

Infine, riprendendo le considerazioni di Alessia Sbroiavacca e Raffaello Lupi nell'articolo <<"*Flat tax*" tra esperienze poco indicative e "utile provocazione">>, si nota come ogni intervento in tal senso si sia rilevato poi infruttuoso, dannoso e caratterizzato da assoluta estemporaneità; ne sono esempi le disposizioni implementate in Ungheria, in Romania, in Bulgaria, in Slovacchia. Riportando le parole degli autori,¹⁰ non si è mai dimostrata la correlazione tra aumento del gettito ed istituzione della *flat tax*.

Sarà quindi un'opportunità da cogliere esclusivamente per vantaggi del singolo senza alcuna valutazione strutturale in grado di accrescere nel tempo la bontà del sistema fiscale italiano o invogliare investimenti consistenti e duraturi.

In Italia, infatti, la settorializzazione e frammentazione normativa tributaria, caratterizzata da disomogeneità di principi, oltre alle criticabili scelte di programmazione politica ed economica, rappresentano i principali fattori di ostacolo agli investimenti.

Non sarà certo la *flat tax* ad invertire questo sentimento di sfiducia o ad accrescere la patrimonializzazione del Paese.

¹⁰ Bisogna considerare, però, che la *flat tax* commentata dagli autori non era collegata ad un intervento così marginale ed estemporaneo come è quello della *flat tax* della Legge di Bilancio 2017.



Rottamazione liti fiscali pendenti

di Iolanda Pansardi e Maurizio Villani

Avvocati tributaristi

L'art. 11 del Decreto Legge del 24 aprile 2017 n. 50 contenente la manovra correttiva pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 95 del 24 aprile 2017 prevede la possibilità di chiudere agevolmente le liti fiscali pendenti dinanzi a commissioni tributarie e Cassazione la cui unica controparte è l'Agenzia delle Entrate.

Per poter aderire al nuovo istituto è necessaria la costituzione in giudizio del contribuente entro il 31 dicembre 2016, e ovviamente che il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.

Per definire la lite dovrà essere effettuato il pagamento di tutti gli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo, calcolati fino al 60° giorno successivo alla notifica dell'atto, escluse le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora.

Il pagamento è possibile in tre rate: entro il 30 settembre 2017 (40%), entro fine novembre

l'altro 40% e al 30 giugno 2018 il restante 20%. Attenzione però agli importi fino a 2 mila euro laddove la rottamazione andrà fatta soltanto in un'unica soluzione.

In caso di controversia relativa esclusivamente a:

- interessi di mora o sanzioni non collegate ai tributi, per la definizione è dovuto il 40% degli importi in contestazione;
- sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione.

Non sono definibili le liti che hanno ad oggetto:

- a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, *Euratom* del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, *Euratom* del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

Altresì, qualora gli importi rientrino, in tutto o in parte, anche nell'ambito di applicazione della definizione agevolata di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225 ovvero "rottamazione cartelle" (aderendo entro il 21 aprile 2017), ed il contribuente se ne sia avvalso, può il contribuente in ogni caso avvalersi anche di quest'ultima definizione, essendo entrambe le agevolazioni autonome. La definizione si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti di cui sopra o della prima rata. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Peraltro, con riferimento alle liti aventi ad oggetto le sole sanzioni la nuova rottamazione delle liti è più onerosa della rottamazione cartelle.

Orbene, dagli importi dovuti si scomputano quelli già versati per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio nonché quelli dovuti per la rottamazione delle cartelle. La definizione delle liti non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione. Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore della norma sulla chiusura delle liti.

Entro il 30 settembre 2017 va presentata la domanda per la definizione delle liti pendenti laddove per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione esente dall'imposta di bollo. Va evidenziato che per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.

L'eventuale diniego della definizione va notificato entro il 31 luglio 2018 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite. Nel caso in cui la definizione della lite è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo.

Il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse.

L'impugnazione della pronuncia giurisdizionale e del diniego, qualora la controversia risulti non definibile, valgono anche come istanza di trattazione. Le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate

Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017.

Se entro tale data il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018.

Per le controversie definibili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di entrata in vigore della nuova norma fino al 30 settembre 2017.

Da una lettura della disciplina qui esaminata, si possono avanzare delle riflessioni che mettono in luce alcuni punti critici del nuovo strumento legislativo.

Ed allora, si osserva che il beneficio è rappresentato dall'azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora.

Allo stesso tempo, sono irrilevanti però le pronunce depositate medio termine ovvero non si tiene conto di quanto già deciso dai giudici nell'*iter* processuale laddove è penalizzato il contribuente che ha parzialmente ragione giacché non avrebbe motivo di pagare tutte le imposte se il giudice gliene ha già annullate. Altresì il contribuente in attesa dell'udienza in Ctp difficilmente troverà conveniente l'abbattimento delle sole sanzioni. Oppure, basti pensare a come sia sconveniente per chi ha scelto la via del contenzioso per le sole imposte prestando acquiescenza alle sanzioni.

Ecco che, la conseguenza purtroppo sarebbe rebus *sic stantibus* un beneficio soltanto per gli evasori ovvero per coloro che sanno di non avere possibilità di successo col contenzioso, e uno svantaggio, invece, per i contribuenti che si ritrovano a fronteggiare un accertamento errato dovendo proseguire nel processo. Non si può infatti pensare di trattare chiunque ha una lite

indipendentemente dalla storia processuale.

Le disparità proseguono, poi, per i contribuenti che hanno intrapreso il procedimento di adesione con l'ufficio per usufruire dell'abbattimento della pretesa e la riduzione delle sanzioni, e per coloro che obbligatoriamente hanno intrapreso la via della mediazione. Infatti per poter accedere alla rottamazione delle liti è essenziale, come detto sopra, che avvenga la costituzione in giudizio in primo grado del contribuente entro il 31 dicembre 2016. Ebbene, in entrambi i casi se la notifica dell'atto impugnabile sia avvenuta nella seconda metà dello scorso anno, e se di importo inferiore ai 20.000 euro, difficilmente conteggiando tutti i termini processuali si riuscirà a rientrare nell'ipotesi di costituzione in giudizio entro la data prevista dal condono.

In sostanza, considerato che una delle finalità della chiusura agevolata delle liti fiscali è lo snellimento dell'enorme contenzioso esistente - si pensi che a fine 2016 risultano oltre 450 mila liti pendenti col fisco nelle sezioni provinciali e regionali delle corti tributarie - andrebbero riviste le date per aderire alla definizione, ed altresì si dovrebbe intervenire in maniera diversa su chi non è stato sottoposto ad alcun vaglio processuale e chi, invece, ha avuto un esito provvisorio favorevole.

Ancora in tema di (ir)rilevanza penale dell'abuso del diritto

Commento a Corte di Cassazione, Sez.III penale, Sentenza n.48293 del 16 novembre 2016



di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban

Avvocati penalisti

Dopo un lungo dibattito dottrinale e giurisprudenziale sulla nozione di “abuso del diritto” e sul concetto di “elusione fiscale” e sulla possibile rilevanza penale di tali istituti, il Legislatore, con il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ha definito a livello normativo tali fattispecie, con l’introduzione dell’art. 10 *bis* della Legge n. 212/2000 (c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*).

Tale norma prevede espressamente la nozione di “*abuso del diritto o elusione*”, che si configura qualora “*una o piu’ operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti*”.

Ai fini tributari, tali operazioni, pur valide ed efficaci sul piano civilistico, vengono considerate “*non opponibili all’amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*”.

Di conseguenza, l’abuso del diritto sussiste laddove le operazioni effettuate siano prive di sostanza economica e siano prevalentemente dirette a realizzare un vantaggio fiscale indebito.

Innanzitutto, il comma n. 2 della citata norma si propone di definire quali siano le “*operazioni prive di sostanze economica*”, qualificabili come “*i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali*”.

Per stabilire quando un’operazione sia priva di sostanza economica, la norma detta alcuni “*indici*”, quali “*la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento*

giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato".

Tali "indici" non devono considerarsi tassativi ed esaustivi, dal momento che la nozione di "antieconomicità" non può essere predeterminata, dato che occorre considerare una serie di variabili attinenti al caso concreto.

Anche per tale ragione, il Legislatore ha previsto un contraddittorio obbligatorio prima dell'emissione dell'atto impositivo, proprio per consentire al contribuente di fornire chiarimenti in ordine alle attività contestate dall'Amministrazione Finanziaria.

Oltre a quanto sopra, è configurabile l'abuso del diritto unicamente qualora lo scopo essenziale delle operazioni sia stato quello di conseguire vantaggi fiscali indebiti, che sono quelli *"anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario"*.

Pertanto, non è vietato di per sé il fatto di conseguire un risparmio d'imposta, quanto la strumentalizzazione di istituti giuridici leciti, in contrasto con le finalità delle norme tributarie.

Tale condotta è sanzionata ai fini fiscali solo qualora il perseguimento di tale vantaggio sia stato lo scopo essenziale della condotta stessa e, cioè, la motivazione prevalente dell'operazione abusiva.

Ciò nonostante, il Legislatore pone un limite alla valutazione di antieconomicità della condotta del contribuente, precisando che *"non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente"*.

Infatti, può verificarsi che, in talune ipotesi, le operazioni poste in essere, pur non essendo in quel momento economicamente efficaci o efficienti, in realtà rispondano ad una diversa e più ampia progettazione imprenditoriale, a prescindere dagli effetti fiscali.

In buona sostanza, l'abuso del diritto tributario non è altro che l'uso di istituti giuridici leciti con finalità indebite, in contrasto con le norme fiscali o con i principi generali dell'ordinamento.

Ai fini sanzionatori, ai sensi del citato art. 10 *bis*, comma 13, dello Statuto dei Diritti del Contribuente, *"le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie"*, ferma restando tuttavia l'applicazione delle sanzioni amministrative.

La semplice lettura di tale disposizione sembrerebbe confermare senza ombra di dubbio

che l'eventuale contestazione di condotte abusive o elusive non possa rientrare nell'ambito dei fatti penalmente rilevanti.

Ciò si pone in linea con la ratio del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 che, riformando il sistema sanzionatorio tributario, ha ridotto l'ambito penale, attribuendo un giudizio di particolare disvalore alle condotte fraudolente, simulatorie o maggiormente lesive per gli interessi dell'Erario.

Particolare perplessità desta il caso della simulazione totale o parziale, in cui i contraenti pongono in essere un negozio giuridico di cui vi è solo l'apparenza, ma che invece celano una diversa realtà, a cui consegue quindi un vantaggio fiscale non spettante.

In particolare, si ha simulazione assoluta, qualora le parti sottoscrivano un contratto, con l'intesa che tuttavia tale atto non determini alcun effetto giuridico concreto, se non ai fini fiscali.

Al contrario, nel caso della simulazione relativa, i contraenti formano un negozio apparente ma, in realtà, eseguono un diverso accordo dissimulato - ad esempio: l'operazione di conferimento di azienda potrebbe mascherare in realtà quello di cessione di azienda.

Proprio su tale tema, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto una rilevanza penale alle operazioni abusive, allorquando le stesse siano "meramente simulate" e, cioè, siano prive di qualsivoglia contenuto effettivo.

In tal senso, la Suprema Corte ha affermato che *"ai sensi dell'art. 10 bis, comma 13, del riformato Statuto del contribuente - secondo il quale 'le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie' - può definirsi elusiva, e pertanto penalmente irrilevante, solamente una operazione che, pur principalmente finalizzata al conseguimento di un vantaggio tributario, sia tuttavia caratterizzata da una effettiva e reale funzione economico sociale meritevole di tutela per l'ordinamento, tale non potendosi ritenere un'operazione che sia, viceversa, meramente simulata"* (Cassazione penale, sez. III, 20 novembre 2015, n. 41755).

Recentemente, la Cassazione è nuovamente intervenuta sul punto, prendendo in considerazione un caso concreto in cui le operazioni qualificate come "elusive" dall'Amministrazione Finanziaria erano state effettivamente poste in essere, avevano un loro significato economico e i flussi finanziari corrispondevano al trasferimento dei diritti pattuiti.

La Suprema Corte ha affermato che *"attraverso la limitazione della rilevanza penale alla sole operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte o riferite a soggetti fittiziamente interposti, il Legislatore ha escluso la rilevanza penale delle operazioni meramente elusive, nelle quali, come nella specie, venga adottato uno schema negoziale ar-*

tiolato [...] allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale, in relazione, però, ad una operazione economica realmente verificatasi e che ha dato luogo a flussi finanziari effettivi ed al trasferimento dei diritti” (cfr. Cassazione penale, sez. III, 20 aprile 2016, n. 48293, dep. 16 novembre 2016).

In conclusione, alla luce dei principi sopra illustrati, perchè si realizzi una fattispecie penalmente rilevante, è necessario che il contribuente abbia posto in essere comportamenti ingannatori o fraudolenti nei confronti del Fisco.

In particolare, potrà essere configurata la responsabilità penale, qualora l’operazione sia “meramente simulata” e, cioè, abbia la parvenza di un negozio giuridico, ma in realtà sia del tutto priva di qualsiasi contenuto effettivo e sia dotata altresì di capacità ingannatoria per l’Amministrazione Finanziaria.

In tal caso, saranno ipotizzabili i delitti di “dichiarazione infedele”, di cui all’art. 4 del D.Lgs n. 74/2000 e, soprattutto, quello di “dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”, previsto dall’art. 3 del citato D.Lgs n. 74/2000.

Quando invece il contribuente abbia posto in essere effettive operazioni negoziali, pur con finalità elusiva, ma aventi tuttavia un significato economico, la condotta sarà irrilevante dal punto di vista penale, in virtù del disposto di cui all’art. 10 *bis* della L. n. 212/2000.

Prescrizione del credito: avvisi di intimazione conseguenti a cartelle esattoriali notificate oltre cinque anni

Commento a Commissione Tributaria Provinciale Agrigento, Sez. III, Sentenza n. 520 del 21 marzo 2017

 di Giada Bianchi
Dottore Commercialista

La sentenza della CTP di Agrigento n. 520 del 21 Marzo 2017, si allinea a quanto precedentemente stabilito il 17 Novembre 2016 dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 23397.

Ricordiamo che tale sentenza ha fugato senza dubbio ogni incertezza in relazione all'individuazione del termine di prescrizione applicabile dopo la notifica della cartella esattoriale.

La pronuncia infatti stabilisce che in assenza di atti interruttivi successivi alla notifica delle cartelle di pagamento, gli avvisi di intimazione conseguenti alle cartelle esattoriali, notificate oltre cinque anni prima della notifica degli avvisi medesimi, vanno interamente annullati per prescrizione del credito.

Quindi la prescrizione ordinaria decennale *ex art. 2953 del C.c.* si applica soltanto a seguito di sentenza passata in giudicato, mentre con riguardo agli atti della riscossione mediante ruolo o comunque riscossione coattiva di crediti erariali si applica la prescrizione quinquennale.

In altre parole solo "il diritto del credito" contenuto in una sentenza passata in giudicato si prescrive in dieci anni.

La pronuncia della Suprema Corte verte in realtà sull'annosa questione giuridica inerente l'applicabilità o meno dell'art. 2953 del c.c. alle cartelle di pagamento notificate da Equitalia e cristallizzatesi, per mancata opposizione, in un credito irretrattabile, afferente crediti statali sia di natura tributaria (Agenzia delle Entrate), che extratributaria (Inps, Inail, Comuni).

In particolare era primario valutare se la prescrizione breve *“sia applicabile anche nelle ipotesi in cui la definitività dell'accertamento del credito derivi da atti diversi rispetto ad una sentenza passata in giudicato”*.

A ben vedere, nei casi in cui il contribuente non impugni giudizialmente un atto accertativo della Pubblica Amministrazione oppure un provvedimento esattoriale dell'Ente della riscossione, i giudici avevano il delicato compito di stabilire se tale “scelta” processuale producesse *“soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito”* o consentisse *“la conversione del termine di prescrizione breve [...] in quello ordinario decennale”*.

Relativamente all'ambito applicativo dell'art. 2953 del cod. civ. nelle fattispecie originate da atti di riscossione coattiva, occorre ricordare che sono stati espressi dalla Corte Costituzionale sostanzialmente due orientamenti - sembrerebbe inconsapevolmente - non coincidenti, definiti maggioritario e minoritario

La pronuncia a Sezione Unite sostiene che l'orientamento minoritario, secondo cui si dovrebbe applicare il termine prescrizionale previsto dall'art. 2953 c.c., cioè dieci anni, sarebbe sostenuto da poche sentenze di legittimità e, per altro, quasi costantemente in obiter dicta.

Ebbene, alla luce della presente disamina, occorre ricordare che la prima pronuncia che ha sposato l'orientamento minoritario è stata una delle sentenze della Sezione Tributaria che inconsapevolmente ha dato l'inizio alla “disarmonia” di indirizzi. Si tratta della sentenza della Sezione V, 26 agosto 2004, n. 17051, nella quale - in una controversia relativa ad un caso di iscrizione a ruolo in materia di Iva, la Corte si è limitata ad affermare espressamente che per effetto della iscrizione *“l'Ufficio forma un titolo esecutivo al quale è sicuramente applicabile il termine prescrizionale di dieci anni previsto dall'articolo 2946 del codice civile”*, senza peraltro alcuna specifica spiegazione sul punto e senza alcun riferimento all'*actio iudicati*.

Non si può certo sottacere che il contrasto avesse un notevole vigore, soprattutto nella giurisprudenza di merito e, pertanto, si comprende come l'intervento delle Sezioni Unite fosse particolarmente atteso.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite quindi con la sentenza 23397, ha aderito all'orientamento maggioritario, ricordando che la disciplina della prescrizione è di stretta osservanza ed è insuscettibile d'interpretazione analogica e sostengono essere pacifico che:

« a) se in base all'art. 2946 cod. civ. la prescrizione ordinaria dei diritti è decennale a meno che la legge disponga diversamente, nel caso dei contributi previdenziali è appunto la legge che dispone diversamente (art. 3 comma 9 legge 335 del 1995 cit.);

b) la norma dell'art. 2953 cod. civ. non può essere applicata per analogia oltre i casi in essa

stabiliti (ex multis: Cass. 29 gennaio 1968, n. 285; Cass. 10 giugno 1999 n. 5710); (...) ».

La sentenza si conclude con le seguenti affermazioni di principio, mediante le quali il contrasto può dirsi composto: « *la scadenza del termine – pacificamente perentorio – per proporre opposizione a cartella di pagamento (..) pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito contributivo senza determinare anche l'effetto della c.d. "conversione" del termine di prescrizione breve (nella specie quinquennale secondo l'art. 3, commi 9 e 10, della legge n. 335 del 1995) in quello ordinario (decennale). Tale ultima disposizione, infatti, si applica soltanto alle ipotesi in cui intervenga un titolo giudiziale divenuto definitivo, mentre la suddetta cartella, avendo natura di atto amministrativo è priva dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato».*

Per comprendere al meglio la problematica in discussione ricordiamo che con la sentenza n. 280/05 i giudici costituzionali osservarono che, sotto il profilo del principio del diritto di difesa (art. 24 Cost.), non è *"consentito lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione"*; l'arco temporale di potenziale riscossione del credito erariale non può e non deve apparire *"certamente eccessivo e irragionevole"*.

L'orientamento maggioritario, di origine più remota rispetto all'altro, stabilisce rispetto al minoritario che, in base all'art. 2953 cod. Civ, si può verificare la conversione della prescrizione da breve a decennale soltanto per effetto di sentenza passata in giudicato, oppure di decreto ingiuntivo che abbia acquisito efficacia di giudicato formale e sostanziale (Cass. 24 marzo 2006, n. 6628; Cass. 27 gennaio 2014, n. 1650; Cass. 29 febbraio 2016, n. 3987) o anche di decreto o di sentenza penale di condanna divenuti definitivi (ove si tratti di fattispecie anche penalmente rilevanti). In particolare per la riscossione coattiva dei crediti la suddetta norma è considerata applicabile esclusivamente quando il titolo sulla base del quale viene intrapresa la riscossione non è più l'atto amministrativo, ma un provvedimento giurisdizionale divenuto definitivo (Cass. 3 gennaio 1970, n. 1; Cass. 22 dicembre 1989, n. 5777; Cass. 10 marzo 1996, n. 1965; Cass. 11 marzo 1996, n. 1980). Per tale indirizzo l'atto con cui inizia il procedimento di riscossione forzata, qualunque sia il credito cui si riferisce - quindi, sia che attenga al pagamento di tributi oppure di contributi previdenziali, sia che si riferisca a sanzioni pecuniarie per violazioni tributarie o amministrative e così via - pur avendo natura di atto amministrativo con le caratteristiche del titolo esecutivo - ed eventualmente anche del precetto, come accade per la cartella di pagamento *de qua* - tuttavia è privo di attitudine ad acquistare efficacia di giudicato perché è espressione del potere di autoaccertamento e di autotutela della P.A. Pertanto, l'inutile decorso del termine perentorio per proporre l'opposizione, pur determinando la decadenza dall'impugnazione, non produce effetti di ordine processuale, ma solo l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito (qualunque ne sia la fonte, di diritto pubblico o di diritto privato), con la conseguente inapplicabilità dell'art. 2953 cod. civ. ai fini della prescrizio-

ne (Cass. 25 maggio 2007, n. 12263; Cass. 16 novembre 2006, n. 24449; Cass. 26 maggio 2003, n. 8335). Nel 2009 la Corte di Cassazione con la Sentenza a Sezione Unite del 10.12.2009 n. 25790 interviene stabilendo che solo il credito derivante da una sentenza passata in giudicato si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell' art. 2953 c.c. - che in quanto norma di carattere eccezionale, non può estendersi per analogia a casi semplicemente assimilabili - mentre, se la definitività del credito non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile, vale il termine di prescrizione di cinque anni previsto dalla norma specifica .

La norma contenuta nell art. 2953 del C.c. è applicabile solo laddove il diritto di credito sia divenuto definitivo in seguito ad una pronuncia giurisdizionale passata in giudicato; diversamente, dovrà applicarsi la prescrizione breve (Corte cass. SU 10.12.2009 n. 25790 cfr. Cass. civ. Sez. V, Sent., 19 luglio 2013, n. 17669). Infatti, la Corte a Sezioni Unite, in materia di sanzioni amministrative, ha osservato che *“il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato, si prescrive entro il termine di dieci anni, per diretta applicazione dell’art. 2953 cod. civ., che disciplina specificamente ed in via generale la cosiddetta “actio iudicati”, mentre, se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dall’art. 20 del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l’obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può che essere di tipo unitario.* (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Roma, 28/10/2006)”. 4078/2012). In senso conforme, si era pronunciato, ad esempio, il Tribunale di Torino, secondo il quale *“la cartella esattoriale può essere assimilata all’ingiunzione fiscale che, in quanto espressione del potere di accertamento e di autotutela della P.A., ha natura di atto amministrativo, e, pur cumulando in sé le caratteristiche del titolo esecutivo e del precetto, risulta priva dell’attitudine ad acquistare efficacia di giudicato: ne consegue che la decorrenza del termine per l’opposizione, pur determinando la decadenza dall’impugnazione, non produce effetti di ordine processuale, con conseguente inapplicabilità degli effetti del giudicato sulle prescrizioni brevi”* (Trib. Torino, Sez. III, 10/05/2013. Del medesimo tenore è la sentenza del Tribunale di Cosenza. Secondo una nota pronuncia del Tribunale cosentino, infatti, *“non può ritenersi che il termine sia decennale in conseguenza della mancata opposizione avverso le cartelle, perché questa produce il solo effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non rende applicabile, ai fini della prescrizione, l’art. 2953 c.c., che riguarda solo le pronunce giudiziali, solo queste idonee al giudicato (cfr. Cass. 12263/2007, SU 25790/2009)”* (Trib. Cosenza, Sez. Lavoro, sentenza 8 maggio 2013).

In conclusione quindi , la Corte di Cassazione, richiamando la sua precedente giurisprudenza, ha affermato dunque che la mancata impugnazione di un avviso di accertamento della Pubblica Amministrazione o di un provvedimento esattoriale dell’Ente della Riscossione produce unicamente la definitività del credito statale - non più confutabile in futuro, eccetto le ipotesi

di vizio di notifica dell'atto originario: tale circostanza non determina anche l'effetto della c.d. conversione del termine di prescrizione breve [...] in quello ordinario decennale.

Passiamo ora ad analizzare il contenuto della Sentenza n.520 del 21 Marzo 2017 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento.

La Società ricorrente proponeva ricorso avverso la società Riscossione Sicilia S.p.a. impugnando n. 22 atti di intimazione di pagamento, emessi dall' Agente per la riscossione a seguito del mancato pagamento di precedenti cartelle esattoriali per un totale di € 446.321,88, sostenendo di non aver mai ricevuto la notifica delle cartelle ed eccependo la nullità degli atti di intimazione. La parte ricorrente chiedeva pertanto l'annullamento degli atti impugnati e la parte resistente allegava alle proprie controdeduzioni le relative copie di notifica delle cartelle di pagamento in esame. Esaminato tutto ciò, la Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento stabilisce che nel merito le intimazioni di pagamento trovano il loro fondamento nel mancato pagamento delle cartelle esattoriali che l' Agente della riscossione aveva regolarmente notificato alla parte ricorrente, dandone prova documentale, mentre in riferimento alle somme iscritte a ruolo, poichè divenute definitive, in questo caso la Commissione stabilisce che non è più possibile rilevare vizi attinenti al merito di tali importi. La sentenza in esame, in merito all'eccepita nullità degli avvisi di intimazione per prescrizione del credito, fa espressamente riferimento a quanto precedentemente stabilito dalla ben nota Sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 23397 del 17 Novembre 2016 riportando letteralmente quanto di seguito: *"...la prescrizione ordinaria decennale si applica solo in seguito a sentenza passata in giudicato, mentre con riguardo agli atti della riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti erariali si applica la prescrizione quinquennale"*. Quindi si stabilisce senza ombra di dubbi che in assenza di atti interruttivi, successivi alla notifica delle cartelle di pagamento, gli avvisi di intimazione conseguenti alle cartelle notificate oltre cinque anni prima della loro notifica devono essere tutti annullati per prescrizione del credito.

La sentenza in esame non fa altro che confermare quanto affermato dalle Sezioni Unite riguardo all'annoso contrasto giurisprudenziale relativo al fatto se l'omessa impugnazione di una cartella esattoriale fosse in base all'art. 2953 del C.c. idonea o meno a trasformare il termine di prescrizione da breve a decennale. Ora alla luce di tale affermazione è evidente e sostenibile quindi che la prescrizione ordinaria decorre solo dal passaggio in giudicato della sentenza, che assurge ad elemento fondamentale per permettere il passaggio automatico del termine della prescrizione da quinquennale a decennale. La cartella esattoriale, pur avendo le caratteristiche di un titolo esecutivo, resta pur sempre un atto amministrativo, così come gli altri titoli che legittimano la riscossione coattiva, ivi compreso anche l'accertamento esecutivo e si conferma quindi che tali atti sono privi dell'attitudine ad acquisire efficacia di giudicato. Una volta stabilito ciò, di conseguenza, ne deriva che la decorrenza del termine per l'opposi-

zione, pur determinando la decadenza dalla possibilità di proporre l'impugnazione nei termini previsti può comportare e produrre solo l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito contenuto nel provvedimento, ma non determina alcun effetto processuale e quindi neppure l'automatica trasformazione del termine prescizionale breve in ordinario ex art 2953 del C.c. Ricordiamo inoltre che la prescrizione è una sanzione comminata a chi non esercita un diritto già acquisito in un determinato tempo, tutto si prescrive, nulla può essere imprescrittibile (Codice civile art 2934 e segg.) mentre la decadenza consiste nella perdita della possibilità di acquisire un diritto, che si acquisisce solo se viene esercitata la facoltà, il mancato esercizio della facoltà in un termine perentorio comporta la decadenza (codice civile art. 2964 e segg.). In ambito tributario possiamo affermare che per l' Agente della riscossione si parla sempre di prescrizione, poichè il diritto è già stato acquisito.

In merito alla prescrizione del credito si deve sottolineare che nella sentenza è stata accolta l'interpretazione più favorevole al contribuente, ovvero che detto termine resta quello originariamente previsto per il credito sotteso alla cartella, senza che questa possa in alcun modo determinare appunto l'applicazione del termine ordinario.

Quindi, dopo la sentenza delle Sezioni Unite, abbiamo già iniziato ad assistere al susseguirsi di altre pronunce, come quella emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Agrigento che hanno appunto stabilito il principio fondamentale in base al quale " *...la prescrizione ordinaria decennale si applica solo in seguito a sentenza passata in giudicato, mentre con riguardo agli atti della riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti erariali si applica la prescrizione quinquennale*", possiamo citare ad esempio la Sentenza n. 1050 del 7 marzo 2017 (ud 27 febbraio 2017) della Commiss. Trib. Regionale, Roma, Sez. XII oppure la Sentenza n. 38 del 17 gennaio 2017 (ud 14 dicembre 2016) della Commiss. Trib. Regionale, Palermo, Sez. VII.

Auspichiamo che ne saranno emesse molte altre.

**Corte di Cassazione, Sez.III penale, Sentenza n.48293
del 16 novembre 2016**

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ROSI Elisabetta - Presidente -
Dott. MANZON Enrico - Consigliere -
Dott. LIBERATI Giovanni - rel. Consigliere -
Dott. GAI Emanuela - Consigliere -
Dott. MENGONI Enrico - Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

A.E., nato a (OMISSIS);

avverso la sentenza del 6/10/2014 della Corte d'appello di Milano;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Giovanni Liberati;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
generale DI NARDO Marilia, che ha concluso chiedendo l'annullamento

senza rinvio non essendo il fatto più previsto dalla legge come reato;

udito per l'imputato l'avv. Contestabile, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 6 ottobre 2014 la Corte d'appello di Milano, in parziale riforma della sentenza del Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Milano, che aveva condannato A.E. alla pena di anni due di reclusione per il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, at. 3 (per avere, quale amministratore della S.r.l. IUPITER, indicato nella dichiarazione fiscale di tale società, presentata il 25/9/2007 e relativa al periodo di imposta 2006, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, per Euro 12.745.486 ai fini della imposta sui redditi e per Euro 66.000.000 ai fini dell'i.v.a.), ha ridotto la pena ad anni uno, mesi uno e giorni dieci di reclusione, confermando nel resto la sentenza di primo grado.

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso l'imputato, affidato a tre motivi, così riassunti entro i limiti previsti dall'art. 173 disp. att. c.p.p..

2.1. Con un primo motivo ha denunciato violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 36 per essere stata erroneamente affermata la rilevanza penale della operazione di scissione posta in essere dalla società IUPITER amministrata dal ricorrente, trattandosi di una operazione realmente posta in essere (pur se, secondo l'ipotesi d'accusa, a soli fini di risparmio fiscale), i cui flussi finanziari, annotati nelle scritture contabili, trovavano precisa corrispondenza nella realtà fenomenica, con la conseguenza che mancavano i necessari elementi della falsa rappresentazione nelle scritture contabili e della fraudolenza, in quanto l'operazione era reale, dovendo ritenersi privi di rilevanza penale i comportamenti elusivi o di abuso del diritto diretti a conseguire un risparmio fiscale.

Ha aggiunto che nella specie erano stati posti in essere comportamenti solo elusivi mentre la legge penale sanzionava condotte evasive, con la conseguenza che estendere la rilevanza penale alle prime avrebbe comportato una applicazione analogica in malam partem di una norma penale.

2.2. Con un secondo motivo ha denunciato vizio di motivazione in ordine alla realizzazione della evasione di imposta contestata, in quanto la Corte d'appello, pur avendo rideterminato il prezzo incassato dalla vendita di un immobile e, quindi, anche la base imponibile per il calcolo dell'imposta IRES, non aveva compiuto analoga rideterminazione quanto all'evasione dell'i.v.a.

2.3. Con un terzo motivo ha denunciato ulteriore vizio di motivazione in ordine alla sussistenza dell'elemento soggettivo, non avendo la Corte territoriale considerato che la società IUPITER amministrata dal ricorrente era soggetta alla attività di direzione e coordinamento della controllante AEDES S.p.a. e che la scissione era stata deliberata dal socio unico della IUPITER, e cioè dalla predetta AEDES, senza alcun beneficio né per il ricorrente né per la società dallo stesso amministrata.

3. Il difensore dell'imputato ha depositato memoria in data 5 aprile 2016, mediante la quale ha formulato un motivo nuovo, prospettando la sopravvenuta irrilevanza penale del fatto contestato all'imputato in quanto non più previsto dalla legge come reato, a seguito della introduzione, da parte del D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 1, lett. g) *bis* al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1 recante la nuova definizione delle operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente, dovendo per tali intendersi le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dalla L. n. 212 del 2000, art. 10 *bis* poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti. Tale modifica escludeva la rilevanza penale del fatto attribuitogli, non essendo apparente l'operazione finanziaria conseguente alla scissione, trattandosi di una transazione che aveva dato luogo a flussi finanziari effettivamente intercorsi tra soggetti esistenti, estranea al nuovo concetto di simulazione.

La rilevanza penale della condotta addebitatagli doveva essere ulteriormente esclusa sulla base del nuovo L. n. 212 del 2000, art. 10 *bis* introdotto dal D.Lgs. n. 128 del 2015, art. 1 che aveva escluso la rilevanza penale delle operazioni abusive, quale quella oggetto della contestazione.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Deve preliminarmente essere rilevata, prima ancora dell'esame dei motivi di ricorso ed anche della eventuale prescrizione del reato, come peraltro evidenziato anche dal Procuratore Generale e dal ricorrente nei suoi motivi aggiunti, la sopravvenuta depenalizzazione delle condotte contestate all'imputato.

1. All'imputato è stata contestata la violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3 per avere indicato, nella dichiarazione fiscale presentata quale amministratore della S.r.l. Iupiter, relativa al periodo d'imposta 2006, ed allo scopo di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo (pari ad Euro 12.745.486 relativamente alle imposte sui redditi e ad Euro 66.000.000 in relazione all'imposta sul valore aggiunto), rappresentando nelle scritture contabili di detta società una

operazione di scissione proporzionale simulata, volta a realizzare una struttura societaria interposta, funzionale alla sottrazione alla imposizione di elementi attivi di reddito.

1.1. La condotta che avrebbe consentito di omettere l'indicazione di componenti attivi di reddito è stata ravvisata nella operazione di scissione proporzionale posta in essere dalla società *Lupiter* amministrata dall'imputato, attraverso la quale vennero costituite due nuove società, la S.r.l. *Ariosto* e la S.r.l. *Augusta Taurinorum*, alle quali vennero conferiti, rispettivamente, tutti gli immobili confluiti nel fondo patrimoniale *Ariosto* e l'immobile sito in (OMISSIS), del valore di Euro 53.147.749; in seguito, il 21 dicembre 2006, la *Augusta Taurinorum* cedette l'immobile di via (OMISSIS) per il prezzo di Euro 66.000.000 oltre i.v.a. ad un gruppo di società di leasing, che lo concessero in locazione alla S.r.l. (OMISSIS);

successivamente la *Augusta Taurinorum* venne ceduta ad una società di diritto statunitense, la *Tresor Resort LCC*, con sede nello Stato del Delaware, risultata non operativa, estinguendosi e venendo quindi cancellata dal registro delle imprese.

1.2. Tali operazioni sono state ritenute come dirette esclusivamente a conseguire benefici fiscali attraverso l'adozione di uno schema simulato, in quanto la scissione proporzionale e la successiva cessione delle quote sarebbero state volte esclusivamente a fornire una veste giuridica simulata al negozio sottostante, di cessione della proprietà dell'immobile di via (OMISSIS) in Torino, che, se compiuto palesemente, avrebbe determinato l'assoggettamento ad imposte diverse e più onerose rispetto a quelle applicate alla operazione di scissione e cessione di quote.

In particolare detto immobile, iscritto nel bilancio della *Lupiter* per un valore di Euro 53.254514,03, era stato ceduto dalla *Augusta Taurinorum* al prezzo di Euro 66.000.000 oltre i.v.a., con una plusvalenza di Euro 12.745.485,97, sulla quale sarebbe stata dovuta una imposta di Euro 4.206.810,00.

L'Agenzia delle Entrate aveva dunque ritenuto elusiva tale operazione, considerando nullo per illiceità della causa il negozio di scissione, il cui unico scopo era di risparmio fiscale, e dunque volto ad eludere una norma imperativa, in quanto l'operazione di scissione e quelle successive erano volte unicamente a procurare il trasferimento della proprietà del suddetto immobile di via (OMISSIS).

1.3. Detta ricostruzione è stata condivisa dai giudici di merito, che hanno affermato, anche sulla base delle risultanze documentali, da cui era emerso che la società *Lupiter* aveva assunto la decisione di cedere l'immobile di via (OMISSIS) anteriormente al perfezionamento dell'atto di scissione, al prezzo già stabilito di Euro 66.000.000 oltre i.v.a. (pari a quello della vendita poi perfezionata dalla *Augusta Taurinorum*), che tutta l'operazione posta in essere aveva avuto solo lo scopo di schermare la vendita di tale immobile ed evitare le imposizioni fiscali conseguenti, costituendo la *Augusta Taurinorum* al solo scopo di occultare la riconducibilità della vendita alla *Lupiter*, essendo privo tale negozio di ragioni diverse da quelle del risparmio fiscale.

L'elusione fiscale conseguente alla operazione sarebbe consistita nel mancato pagamento dell'i.v.a. dovuta sulla cessione dell'immobile e nella sottrazione alla imposizione sui redditi della plusvalenza realizzata attraverso la vendita dell'immobile ad un prezzo superiore di oltre Euro 12.000.000,00 al valore dello stesso iscritto in bilancio.

2. Tale ricostruzione delle condotte contestate al ricorrente, più volte definite elusive, in quanto volte ad adottare uno schermo negoziale più favorevole sotto il profilo fiscale (e cioè quello della scissione proporzionale e della successiva cessione di quote) per dissimulare la vendita di un immobile, determina la rilevanza della disciplina sopravvenuta alla proposizione del ricorso, in quanto, come accertato in linea di fatto e non controverso, venne realmente perfezionata una operazione economica, e cioè il trasferimento della proprietà dell'immobile di via (OMISSIS) in (OMISSIS), effettuata non mediante un negozio di compravendita, ma mediante le suddette operazioni di scissione, costituzione della *Augusta Taurinorum*, cessione a quest'ultima delle quote della *Lupiter*, e successiva vendita da parte della *Augusta Taurinorum* dell'immobile a favore di soggetto che avrebbe dovuto acquistarne direttamente la proprietà dalla *Lupiter*.

2.1. Va dunque rilevato che il D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 1 ha introdotto al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1

dopo la lett. g), la lett. g) *bis*, secondo cui "per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 *bis* poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti", modificando l'ambito di rilevanza della fattispecie sanzionatoria di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3 che punisce le dichiarazioni fraudolente compiute mediante 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.

Attraverso la limitazione della rilevanza penale alle sole operazioni poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto od in parte, o riferite a soggetti fittiziamente interposti, il legislatore ha escluso la rilevanza penale delle operazioni meramente elusive, nelle quali, come nella specie, venga adottato uno schermo negoziale articolato (quale quello descritto) allo scopo di conseguire un indebito vantaggio fiscale, in relazione, però, ad una operazione economica realmente verificatasi e che ha dato luogo a flussi finanziari effettivi ed al trasferimento di diritti.

Nella specie, sia pure attraverso le ricordate operazioni di scissione proporzionale, costituzione di nuove società, cessione a queste ultime di quote e conferimenti alle stesse di beni, vendita da parte di tali soggetti di detti beni a terzi e successiva estinzione della nuova società utilizzata per il compimento della operazione, il risultato complessivo del trasferimento della proprietà dell'immobile appartenente in origine alla S.r.l. Iupiter è stato, effettivamente, conseguito, procurandone l'acquisto a favore del gruppo di società di leasing che lo concessero in locazione alla (OMISSIS), sicchè le operazioni poste in essere non possono essere considerate simulate secondo la nuova definizione che ne ha dato il citato comma g) *bis* del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1 essendo state realizzate in tutto e non da soggetti fittiziamente interposti, in quanto la Augusta Taurinorum, dopo la sua costituzione, acquistò effettivamente la proprietà dell'immobile e lo alienò a terzi, percependo il relativo prezzo, con la conseguenza che non può considerarsi soggetto solo fittiziamente interposto, avendo in concreto acquistato la proprietà dell'immobile e percepito il corrispettivo della sua alienazione.

Ciò comporta l'irrelevanza penale dei fatti contestati all'imputato, in quanto consistenti in una operazione meramente elusiva, anzichè non realizzata in tutto od in parte, come tale attualmente priva, a seguito della entrata in vigore della disposizione anzidetta (applicabile ai sensi dell'art. 2 c.p., comma 2, trattandosi di disposizione più favorevole, che ha ridotto l'ambito di rilevanza delle condotte di dichiarazione fraudolenta), di rilevanza penale.

3. E' appena il caso di aggiungere che questa stessa Sezione 3 era già pervenuta ad analogo approdo interpretativo a seguito della introduzione dell'art. 10 *bis* alla L. n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente), ad opera del D.Lgs. 128 del 2015, che al comma 13 stabilisce che "Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie".

Sulla base di tale disposizione è, infatti, stato ritenuto che non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali, in quanto la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10 *bis*, comma 13, introdotto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, art. 1 esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti (così Sez. 3, n. 40272 del 01/10/2015, Mocali, Rv. 264949, relativa a fattispecie in cui l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi nel reddito di impresa a seguito di un contratto di "stock lending" è stata ritenuta condotta non più penalmente rilevante in quanto unicamente elusiva e quindi rientrante nella previsione del suddetto "ius superveniens").

Anche sotto tale ulteriore profilo, anch'esso prospettato dal ricorrente nei motivi aggiunti, va ravvisata la sopravvenuta irrilevanza penale delle condotte, meramente elusive, contestate al ricorrente.

4. Poichè non emergono con evidenza cause di proscioglimento ai sensi dell'art. 127 c.p.c., comma 2 la sentenza impugnata deve, in conclusione, essere annullata senza rinvio perchè il fatto non è più previsto dalla legge come reato.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata perchè il fatto non è previsto dalla legge come reato.

Così deciso in Roma, il 20 aprile 2016.

Depositato in Cancelleria il 16 novembre 2016

Commissione Tributaria Provinciale Agrigento, Sez. III, Sentenza n. 520 del 21 marzo 2017

La COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI AGRIGENTO

riunita con l'intervento dei Signori:

Cremona Antonino - Presidente

Arrigo Libertino - Relatore

Malato Alfonso - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

sul ricorso n. 971/216 depositato il 6/04/2016

avverso AVVISO DI INTIMAZIONE n.29120169000015051000 IVA-ALTRO

contro:

AG. RISCOSSIONE AGRIGENTO RISCOSSIONE SICILIA SPA

difeso da:

(omissis)

proposto dal ricorrente:

(omissis)

difeso da:

(omissis)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso depositato in segreteria il 6/04/2016 R.G.R. n.971/16 la società (...) in persona del suo legale rappresentante (...) rappresentata e difeso dal commercialista (...), proponeva opposizione avverso ventidue atti di intimazione di pagamento, tutti individuati con il 291 2016 9000015051000 e notificati alla parte ricorrente il 3/02/2016, emessi dalla Riscossione Sicilia S.p.a., con i quali l'Agente della riscossione - a seguito del mancato pagamento delle precedenti cartelle esattoriali - richiedeva il pagamento della somma complessiva di €446.321,88, oltre compensi di riscossione, spese ed interessi di mora maturati e maturandi.

La parte ricorrente, con il ricorso introduttivo e con successive memorie depositate in segreteria il 3/11/2016 ed il 23/11/2016, sosteneva di non aver ricevuto le precedenti cartelle di pagamento, eccepiva la nullità degli avvisi di intimazione sotto diversi profili e chiedeva l'annullamento degli atti impugnati.

La Riscossione Sicilia S.p.a., con controdeduzioni depositate in Segreteria il 12/07/2016, respingeva le ec-

cezioni sollevate dalla parte ricorrente, confermava la legittimità della procedura di riscossione e allegava in fotocopia che le relate di notifica delle cartelle di pagamento.

Chiedeva, pertanto, il rigetto del ricorso e la condanna della parte ricorrente al pagamento delle spese ed onorari del giudizio.

All'odierna pubblica udienza, dopo l'esposizione del relatore, sentita la parte ricorrente, assente la controparte, il ricorso è stato deciso come da dispositivo in calce.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione preliminarmente rileva l'inammissibilità delle contestazioni riguardanti l'iscrizione ipotecaria, sollevate dalla parte ricorrente, posto che le relative eccezioni - in assenza di alcun collegamento con gli avvisi di intimazione e le cartelle di pagamento presupposte - non possono essere esaminate nel presente giudizio.

Nel merito, le intimazioni di pagamento traggono origine e fondamento dal mancato pagamento delle ventidue precedenti cartelle esattoriali, emesse dall'Agente della riscossione e per le quali la Riscossione Sicilia S.p.a. ha sufficientemente provato, con documentazione in atti, di averle regolarmente notificate.

Per quanto sopra, le somme iscritte a ruolo sono divenute definitive per mancata opposizione e conseguentemente non possono essere più rilevabili vizi attinenti al merito sulle somme iscritte a ruolo e vizi relativi agli atti presupposti all'intimazione di pagamento.

Parimenti infondata appare l'eccepita nullità degli avvisi di intimazione per carenza di motivazione, posto che gli atti impugnati contengono tutti i requisiti previsti dall'art. 25 D.P.R. 602/73 e dal Decreto Dirigenziale del 28 giugno 1999, come integrato dal Decreto del Ministero delle Finanze dell'11 settembre 2000, art. 1.

Con riguardo alla eccepita nullità degli avvisi di intimazione per prescrizione del credito, invece, la Commissione ritiene opportuno rilevare che - come stabilito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza n. 23397 del 17/11/2016 - la prescrizione ordinaria decennale si applica soltanto a seguito di sentenza passata in giudicato, mentre con riguardo agli atti della riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti erariali si applica la prescrizione quinquennale.

Pertanto, in assenza di atti interruttivi successivi alla notifica delle cartelle di pagamento, gli avvisi intimazione conseguenti alle cartelle esattoriali n. 291 200600(...),n. 291 200600(...),n. 291 200700(...),n. 291 200800(...),n. 291 200900(...),n. 291 200900(...),n. 291 200900(...),n. 291 200900(...),n. 291 200900(...),n. 291 200900(...),n. 291 201000(...), tutte notificate oltre cinque anni prima della notifica degli avvisi di intimazione, vanno interamente annullati per prescrizione del credito, mentre le altre somme iscritte a ruolo restano dovute perché gli avvisi di intimazione sono stati notificati prima del termine di cinque anni.

Ritenute assorbite le altre eccezioni formulate.

Tenuto conto dei motivi della decisione, si ritiene opportuno compensare interamente tra le parti le spese del giudizio.

PER QUESTI MOTIVI

Accoglie parzialmente il ricorso come in motivazione e compensa le spese del giudizio.

Agrigento 22/02/2017

Il Giudice estensore

Il Presidente

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

