



- › Illustre Direttore Marco Travaglio...
- › Questioni e problematiche relative all'obbligatorietà del processo tributario telematico prevista dal d.l. 119/2018
- › Direttiva ATAD: Lo schema del Decreto Legislativo – Parte 2
- › Corte costituzionale n. 188/2018: è incostituzionale la norma che impone il contributo consortile indipendentemente dal beneficio fondiario
- › Inammissibilità dell'appello notificato via Pec prima del processo tributario telematico, tra norme e giurisprudenza
- › Rottamazione *ter*: si avvicina la prima scadenza del 7 dicembre 2018
- › La nozione di "profitto" ai fini della confisca per i delitti tributari
- › Limiti stringenti alla possibilità di Agenzia Entrate riscossione di farsi difendere da avvocati di libero foro.

#48.2018

## Approfondimento *online* - Anno 4

iltributo.it  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione

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

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

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

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:  
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521  
E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



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

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

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

**CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:**

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

**RESTA INTESO CHE:**

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

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

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

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

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

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

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

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

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

## DIFESA LEGALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

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

- OGGETTO DELL'ASSICURAZIONE** ✓ Le spese per l'intervento di un legale liberamente scelto;
- ✓ Le spese per l'intervento di un legale domiciliatario, fino ad un massimo di € 2.000,00;
- ✓ Le spese relative al contributo unificato;
- ✓ Le spese di giustizia in sede penale;
- ✓ Le spese **investigative** per la ricerca e l'acquisizione di prove a difesa;
- ✓ Le spese per l'intervento di un **perito** nominato dall'autorità giudiziaria, o dall'Assicurato previo accordo con la Società;
- ✓ Le spese di **soccombenza**;
- ✓ Gli oneri relativi alla **registrazione di atti giudiziari** entro il limite massimo di € 500,00;
- ✓ Gli oneri relativi al tentativo di conciliazione obbligatorio.

### LE GARANZIE

- L'azione in sede Civile (o la costituzione di parte civile in sede penale) per ottenere il risarcimento di danni a persone o a cose subiti per fatto illecito di terzi;
- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati colposi;
- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati dolosi, compresi quelli derivanti da violazioni in materia fiscale ed amministrativa nei casi di assoluzione o derubricazione del titolo del reato da doloso a colposo;
- La difesa dell'Assicurato in sede Civile da richieste di risarcimento avanzate da Terzi. La garanzia opera in II° rischio rispetto alla polizza RC Professionale dopo l'esaurimento di quanto dovuto per spese di resistenza ai sensi dell'art. 1917 del C.C., o in I° rischio nel caso in cui quest'ultima non sia operante;
- Chiamata in causa della Compagnia di Responsabilità Civile Professionale nel caso in cui questa non assista con proprio legale l'Assicurato nella costituzione in giudizio;
- Controversie relative alla Proprietà o derivanti dai contratti di locazione degli immobili nei quali il Professionista svolge l'attività;
- Vertenze individuali di lavoro con i propri dipendenti e con i lavoratori parasubordinati;
- Controversie contrattuali relative a forniture di beni o prestazioni di servizi commissionate e/o ricevute dal contraente con valore in lite superiore ad € 250,00;
- Controversie contrattuali con i Clienti escluso il recupero crediti con il limite di 2 denunce per anno assicurativo;
- Difesa in sede Penale e opposizione alle relative sanzioni amministrative riguardanti: D.Lgs. 81/2008 "Sicurezza sul luogo di lavoro", D.Lgs. 193/2007 "Sicurezza alimentare", D.Lgs. 152/2006 "Tutela dell'Ambiente", D.Lgs. 196/2003 "Privacy", D.Lgs. 231/2001 "Responsabilità Amministrative";
- Opposizione alle sanzioni amministrative derivanti dalla violazione di norme previste nel D.Lds 472;
- Estensione Territoriale: Europa.
- Tre diverse ipotesi di massimale per sinistro :  
€ 10.000,00 - € 25.000,00 - 50.000,00.

Fatturato		Attività base			Attività di sindaco, amministratore, revisore									
da euro	a euro	€	10.000	€	25.000	€	50.000	€	10.000	€	25.000	€	50.000	
	50.000	€	126	€	190	€	246	€	164	€	265	€	344	
50.001	100.000	€	190	€	283	€	368	€	246	€	397	€	516	
100.001	150.000	€	277	€	383	€	498	€	331	€	536	€	696	
150.001	200.000	€	319	€	479	€	622	€	414	€	670	€	871	
200.001	250.000								€	476	€	770	€	1.001

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

**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



Illustre Direttore Marco Travaglio... . . . .02

*di Giandomenico Caiazza*

## Approfondimento

Questioni e problematiche relative all'obbligatorietà del processo tributario telematico prevista dal d.l. 119/2018 . . . .05

*di Marco Mecacci*

Direttiva ATAD: Lo schema del Decreto Legislativo – Parte 2 . . . .10

*di Paolo Soro*

Corte costituzionale n. 188/2018: è incostituzionale la norma che impone il contributo consortile indipendentemente dal beneficio fondiario . . . .20

*di Maurizio Villani e Lucia Morciano*

Inammissibilità dell'appello notificato via Pec prima del processo tributario telematico, tra norme e giurisprudenza . . . .28

*di Giuseppe Trizzino*

Rottamazione *ter*: si avvicina la prima scadenza del 7 dicembre 2018 . . . .33

*di Federica Attanasi*



Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

- La nozione di "profitto" ai fini della confisca per i delitti tributari* .....37  
(Corte di Cassazione, Sez. III, Sentenza n. 52166 del 20 novembre 2018)  
**commento di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban**

- Limiti stringenti alla possibilità di Agenzia Entrate  
riscossione di farsi difendere da avvocati di libero foro* .....41  
(Corte di Cassazione, Sentenza n.28684 del 9 novembre 2018)  
**commento di Luca Mariotti**

Giurisprudenza - Fonti

-  Corte di Cassazione, Sez. III, Sentenza n. 52166 del 20 novembre 2018 .....47
-  Corte di Cassazione, Sentenza n.28684 del 9 novembre 2018 .....50

## Il Punto

Illustre Direttore Marco Travaglio...

di Giandomenico Caiazza



Illustre Direttore Marco Travaglio,

sono il Presidente dell'UCPI – Unione Camere Penali Italiane, cioè di quella “superlobby” degli avvocati penalisti che, a leggere il Suo ultimo editoriale, sarebbe più o meno responsabile della paralisi del processo penale in Italia. Le devo necessariamente qualche breve replica.

Noi dunque diffonderemmo falsità sulle prescrizioni che maturano per il 60% nella fase delle indagini. Senonchè il dato è ufficiale, ed è fornito dal Ministero di Giustizia. Se poi quel dato lo vuole leggere meglio, Le sarà sufficiente consultare la ricerca Camere Penali – Eurispes del 2008. Le abbiamo documentate noi per primi le peripezie dei fascicoli prima che inizi il dibattimento, bloccati da un sistema incapace di smaltire il carico, per più ragioni, ivi compresa la inefficacia di ogni controllo sui tempi delle indagini. E con questo? Sta di fatto che alla estinzione per prescrizione del 60% dei procedimenti penali noi avvocati assistiamo da spettatori.

Non abbiamo potuto spendere né furbizie né trucchetti, come vi piace dire. Un altro 20% circa matura in pendenza del giudizio di primo grado. Converterà per conseguenza che il tema delle impugnazioni c'entra -almeno per l' 80% delle prescrizioni!- come il cavolo a merenda.

Se poi si vuole sostenere che la prescrizione non debba decorrere dal momento della commissione del reato ma dalla sua conoscenza da parte dell'Ufficio di Procura, allora occorrerà necessariamente ragionare di prescrizione non più del reato ma dell'azione penale: siamo prontissimi. O forse Lei brama l'occhio sempiterno dell'inquisitore incombente sulla vita di ciascuno di noi, e processi chiamati a ricostruire fatti avvenuti decenni prima?

Vedo che Lei, sulla scia dei suoi Lari ispiratori, ama fare comparazioni con le realtà processuali di altri Paese con rito accusatorio, per poter dire che altrove la prescrizione non esiste, le impugnazioni sono la eccezione e non la regola, i processi con istruttoria dibattimentale sono una piccola percentuale del tutto.

Quando si comparano sistemi processuali, illustre Direttore, lo si deve fare raccontandola tutta, altrimenti si propinano fandonie al famoso “popolo”, come sentiamo fare ormai quotidianamente da magistrati-star del palcoscenico televisivo, e naturalmente anche da Lei.

---

Quei sistemi trovano la loro ragion d'essere in almeno due caratteristiche fondamentali: azione penale facoltativa e separazione delle carriere tra Giudici e P.M., con questi ultimi elettivi o comunque dipendenti dal potere politico. Sono sistemi, dott. Travaglio, nei quali non potrebbe mai accadere, come accade purtroppo da noi, che un Magistrato che abbia assolto le funzioni di Pubblico Ministero per trent'anni, possa poi concludere la sua prestigiosa carriera nientedimeno che da Presidente di Sezione della Corte di Cassazione.

Sono sistemi ad azione penale discrezionale, il che significa che se Tizio viene accusato ed arrestato per omicidio, tre violenze sessuali e due rapine, gli si dice: confessa, concordiamo la pena solo per l'omicidio, il resto te lo abbuono. Provi a parlarne qui, dottor Travaglio, con il circo di tricoteuses che avete messo su in questi decenni, e mi faccia sapere.

Questo significa due cose molto precise: che al dibattimento arriva solo una ridotta percentuale dei processi, e che essi sono celebrati davanti ad un Giudice che non ha nulla a che spartire con il Pubblico Ministero. Cosa dovrebbero farsene della prescrizione, allora? Certo che non ce l'hanno, perché non hanno il problema di processi che durano decenni. Per il resto, ci si diano carriere separate, riti alternativi potenziati e azione penale discrezionale, e allora si che possiamo ragionare anche delle impugnazioni.

La verità è che questa storiella della prescrizione è il pretesto per manomettere i principi costituzionali fondativi del processo penale, scolpiti nell'articolo 111 della Costituzione. Abbiamo tuttavia al nostro fianco tutta l'Accademia italiana, vale a dire l'intera comunità dei giuristi, non uno dei quali prende sul serio una sola parola dei suoi idoli Davigo, Ardita, Di Matteo. Saranno lobbisti anche loro? Si faccia la domanda e si dia la risposta.

Cordiali saluti,...

**Stanco di programmi  
lontani anni luce  
dalla tua mentalità?**



**GBSOFTWARE**®  
L'evoluzione semplice

**Nata dall'idea di un commercialista, GBsoftware S.p.A.  
porta ai professionisti l'esperienza di uno studio attivo  
dal 1977.**

**Siamo specializzati in software per Contabilità,  
Bilancio Europeo, Fiscale e Paghe.**

**PER SAPERNE DI PIÙ:**

**[www.gbsoftware.it](http://www.gbsoftware.it) - 06 97626328 - [info@gbsoftware.it](mailto:info@gbsoftware.it)**

*GBsoftware S.p.A. - Via B. Oriani 153, 00197 Roma  
Rea: Rm-1065349 - C.F. e P.Iva 07946271009*



## Questioni e problematiche relative all'obbligatorietà del processo tributario telematico prevista dal d.l. 119/2018

di Marco Mecacci  
Avvocato

*L'articolo 16 del Decreto legge n. 119/2018 (c.d. Decreto fiscale), non ancora convertito in legge alla data di pubblicazione del presente scritto, ha previsto nuove norme che renderanno obbligatorio il deposito degli atti nel processo tributario in forma telematica a partire dal 1° luglio 2019.*

### - Schema degli interventi legislativi

*Le modifiche all'art. 16-bis del D.Lgs. n. 546/1992.*

<p><i>Numero 1), lett. a), comma 1, dell'art. 16 del D.L. n. 119/2018:</i></p>	<p><i>sostituisce la rubrica dell'art. 16bis, dedicata alle comunicazioni di segreteria, con un titolo avente ad oggetto tutte le comunicazioni e notificazioni telematiche.</i></p>
<p><i>Numero 2) lett. a), comma 1, dell'art. 16 del D.L. n. 119/2018:</i></p>	<p><i>elimina il quarto periodo del comma 1 dell'art. 16 bis, che rendeva facoltativa l'indicazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni da parte del privato costituito personalmente e lasciava la possibilità di indicare un indirizzo di posta.</i></p>
<p><i>Numero 3) lett. a), comma 1, dell'art. 16 del D.L. n. 119/2018:</i></p>	<p><i>sostituisce l'art. 16 bis e dispone, anche per la parte costituita personalmente, il deposito in segreteria delle comunicazioni in caso di mancata indicazione della Pec, di mancato reperimento nei pubblici elenchi, o di mancata ricezione per causa imputabile al destinatario.</i></p>

<p>Numero 4) lett. a), comma 1, dell'art. 16 del D.L. n. 119/2018:</p>	<p><i>dispone l'obbligatorietà dal 1 luglio 2019 dei depositi e delle notifiche in forma telematica. L'obbligatorietà è estesa a tutti gli "atti processuali, ai documenti ed ai provvedimenti giurisdizionali" con espresso riferimento al D.M. n. 163/2013. L'utilizzo della forma analogica è limitato a casi residuali relativi a ricorsi "già iscritti a ruolo in forma telematica" ed a questioni "sorte in udienza".</i></p>
--	---

<p>Numero 5) lett. a), comma 1, dell'art. 16 del D.L. n. 119/2018:</p>	<p><i>Prevede inserendo all'art. 16 bis il comma 3 bis, la facoltatività dell'indicazione dell'indirizzo Pec "per le notifiche ed i depositi" effettuate dalle parti costituite senza difensore. Nulla prevede con riferimento alle comunicazioni.</i></p>
--	--

*Il potere di certificazione della conformità (art. 25-bis D.lgs 546/1992).*

<p>Art. 25-bis D.lgs 546/1992</p>	<p><i>Prevede forme di autenticazione simili al sistema processuale civile telematico. I difensori potranno attestare la conformità degli atti e dei documenti detenuti in originale o in copia conforme e la conformità dei provvedimenti estratti dal fascicolo informatico. Gli attestatori sono equiparati ai pubblici ufficiali.</i></p>
-----------------------------------	---

*Art. 16 comma 2 D.L. n. 119/2018. Possibilità di utilizzo delle forme telematiche nelle liti analogiche in corso*

*Difensori come Pubblici Ufficiali.*

<p>Art. 16 comma 3 D.L. n. 119/2018.</p>	<p><i>Si conferma la qualifica di pubblici ufficiali dei difensori delle parti nel caso di impossibilità di fornire la prova della notificazione e comunicazione a mezzo Pec. La norma, forse da inserire nel corpo dell'art. 25 bis, sembra diretta a consentire al difensore l'attestazione di conformità della sentenza di appello notificata ai fini del termine breve per il ricorso per cassazione allo scopo di evitarne l'improcedibilità ex art. 369 c.p.c.</i></p>
--	--

### Udienze a distanza

<p>Art. 16 comma 4 D.L. n. 119/2018.</p>	<p><i>Si ipotizza la futura partecipazione a distanza dei difensori alle pubbliche udienze. La parte, previa richiesta, può essere collegata in modalità telematica audiovisiva con l'aula di udienza per interloquire con la commissione. La comunicazione sarà possibile soltanto tra l'aula di udienza ed il domicilio eletto che all'aula equivale. La concreta operatività delle disposizioni farà seguito ad uno o più provvedimenti del direttore generale delle finanze, previa individuazione delle regole tecnico operative idonee a consentire lo svolgimento dell'udienza, la conservazione e la visione delle immagini.</i></p>
--	--

<p>Art. 16 comma 5 D.L. n. 119/2018</p>	<p>Le disposizioni relative al deposito e alle notificazioni telematiche da parte dei difensori e dei privati si applicheranno ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019.</p>
---	---

### - Valutazione di sintesi

L'intervento normativo pone molte riflessioni problematiche, sia in riferimento agli effetti sui processi in corso sia in relazione al contenuto sostanziale di molte disposizioni.

Un primo problema, di diritto transitorio che emerge dalla lettura dell'art. 16, D.L. n. 119/2018 riguarda il fatto che le uniche disposizioni transitorie ipotizzate riguardano unicamente le modalità di deposito telematico, con la conseguente entrata in vigore delle altre norme di valore cogente previste dal decreto legge ed il verificarsi di effetti

già applicabili ai giudizi in corso.

Con la modifica dell'ultimo periodo dell'art. 16-*bis* comma 1, sembra essere già entrata in vigore l'alternatività delle comunicazioni da parte della segreteria in presenza di più difensori. Oltre a questa nuova norma, facilmente gestibile da parte dei soggetti abilitati alla difesa tecnica, desta invece maggiori dubbi la conseguente intervenuta abrogazione, per effetto del nuovo testo, della possibilità per la parte che stia in giudizio di persona di ricevere le comunicazioni anche ad un indirizzo di posta non elettronico. Riconosciuta alla parte costituita di persona la facoltà di proseguire con

il deposito e la notifica degli atti in forma analogica, il legislatore non ha conservato tale modalità per le comunicazioni da parte della segreteria. Il comma 2 dell'art. 16-*bis*, nel testo introdotto dal comma 1, numero 3), del Decreto legge, non ha infatti ipotizzato alcuna forma di comunicazione residuale analogica ai privati. Un simile quadro normativo, finisce per avere effetti pesanti sul diritto di difesa della parte costituita in proprio, poiché si inserisce nei giudizi in corso e sostituisce alla comunicazione in forma analogica il deposito in segreteria nei confronti di soggetti non abilitati alla difesa tecnica. Il complesso delle norme, inoltre, sembra essere stato introdotto nell'ottica del maggiore ricorso possibile alle modalità telematiche, a carico di soggetti per i quali, ad oggi, non esistono obblighi di comunicazione digitale

Un secondo punto problematico, sempre riguardante il diritto intertemporale, concerne la "sanatoria" degli appelli o delle costituzioni in giudizio proposte in forma telematica in giudizi svolti in primo grado in forma analogica. L'art. 16-*bis* comma 3, nel testo innovato dal d.l. 119/2018, che prevedeva la facoltatività delle forme telematiche, viene interpretato dal legislatore nel senso che l'utilizzo del sistema telematico sia sempre consentito, anche nell'ipotesi di giudizio svoltosi in forma analogica in primo grado. La disposizione, pone ad avviso dello scrivente gravi problemi logici, poiché fornisce un'interpretazione autentica a una norma di diritto processuale oggi vigente che tuttavia sarà già abrogata con effetto dal 1° luglio 2019. Infatti, l'art. 16-*bis*, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992 oggi interpretato in modo autentico dalla disposizione in commento sarà sostituito da una nuova norma con oggetto diverso da quello interpretato. Di conseguenza, il problema potrà riproporsi daccapo per gli appelli telematici proposti successivamente al 1° luglio 2019, avverso cause celebrate in forma

analogica in primo grado, poiché il comma 2, D.L. n. 119/2018 non sembra tenere conto che l'attuale testo dell'art. 16-*bis*, comma 3 cesserà di avere efficacia a far data dal 1° luglio 2019 e che di conseguenza le sue norme non troveranno applicazione ai giudizi in corso iniziati in forma analogica conclusi in primo grado dopo l'intervenuta abrogazione dell'art. 16-*bis*, comma 3.

### - Criticità concrete

Processualmente, l'estensione del D.M. n. 163/2013 all'intero processo telematico, pone questioni nei rapporti fra D.lgs 546/92 e D.M. n. 163/2013.

Entrambe le disposizioni conservano la loro efficacia, ma non più come nell'attuale quadro, che prevede due norme distinte con oggetto separato.

Nel sistema ipotizzato dal decreto legge 119/2018, le regole del D.M. 163 divengono forma obbligatoria di deposito e notifica degli atti, ma tali disposizioni sembrano poter essere contraddette dalle nuove norme introdotte, con conseguente incertezza normativa.

Un primo problema di coordinamento riguarda la possibilità di deposito degli atti in forma cartacea, disciplinata in modo diverso da due disposizioni contemporaneamente in vigore.

L'art. 16-*bis*, comma 3, nel testo in vigore dal 1° luglio 2019, infatti, limiterà la possibilità di deposito cartaceo ai soli "casi eccezionali", a differenza dell'art. 12 del D.M. n. 163, che regola le modalità di acquisizione attuali dei documenti analogici, ponendo limiti meno stringenti.

Un'altra possibile questione riguarda il for-

mato degli atti depositati. L'attestazione di conformità obbligatoria degli atti prevista dall'art. 25-*bis* potrebbe essere intesa come possibile anche per gli atti introduttivi e quelli endoprocessuali, che potrebbero essere notificati in forma cartacea e successivamente acquisiti al fascicolo telematico come documenti scansionati per immagine e successivamente autenticati.

Gli articoli 5 e 9 del D.M. 163/2013, dispongono invece che gli atti possano essere notificati in formato esclusivamente digitale, non per immagine, previsto dagli artt. 5 e 9 del D.M. n. 163/2013. L'art. 25-*bis*, non contiene inoltre alcun riferimento agli standard di deposito degli atti disciplinati dalle Regole tecniche per le notificazioni e le modalità di deposito previste dal Decreto 4 agosto 2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Un altro problema concreto sembra essere posto dalla mancata previsione che il privato possa attestare l'autenticità degli atti, poiché l'art. 25-*bis* limita il potere di autentica esclusivamente ai difensori e alle altre persone abilitate alla difesa tecnica ma la norma non contiene alcun riferimento al privato costituito nei giudizi di valore inferiore a 3.000 euro, per il quale si prevede la facoltà di utilizzo del sistema telematico.

### **- Le udienze telematiche**

La disposizione in apparenza più innovativa del l'art. 16 d.l. 119/2018, concerne la previsione di udienze pubbliche celebrate in modalità telematica, a distanza.

L'attuale quadro normativo e tecnico non consente di avere efficacia a simili ipotesi, ma già appaiono evidenti elementi dubbi.

La scelta dell'udienza telematica è vista come una facoltà della parte non soggetta a valutazione o consenso dell'avversario e può avere conseguenze in primo luogo dal

punto di vista del principio del contraddittorio, poiché può consentire alla parte che si ritenga avvantaggiata di sottrarsi al confronto, o comunque di ridurre l'impatto emotivo.

Oltre a ciò, non sembrano chiare le ragioni che hanno spinto il legislatore a prevedere che il collegamento a distanza possa avvenire unicamente fra l'aula di udienza ed il luogo indicato dal difensore o dalle altre parti con esclusione di coloro che si difendano in proprio.

Infine, desta forti perplessità la scelta di demandare l'individuazione delle regole tecniche operative a provvedimenti del direttore generale delle finanze, previa consultazione del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria e dell'Agenzia per l'Italia Digitale, senza alcun coinvolgimento, nella redazione delle modalità tecniche, dell'Autorità Garante per la Protezione dei Dati personali.



## Direttiva ATAD: Lo schema del Decreto Legislativo – Parte 2

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

*Schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva (UE) 2016/1164, riguardante le norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, come modificata dalla Direttiva (UE) 2017/952, concernente la variazione della Direttiva (UE) 2016/1164, relativamente ai disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi.*

*Proseguiamo con l'analisi dello schema proposto, esaminando, in questa seconda parte, il Capo II "Disposizioni in materia di Imposizione in uscita", art. 2 "Modifiche all'art. 166 del Testo unico delle imposte sui redditi", art. 3 "Modifiche all'art. 166-bis del Testo unico delle imposte sui redditi".*

*Di seguito si riportano le nuove versioni delle disposizioni anzidette.*

### **Articolo 166 – Imposizione in uscita**

*1. Le disposizioni del presente articolo si applicano ai soggetti che esercitano imprese commerciali*

*qualora si verifichi una delle seguenti ipotesi:*

*\* - Relazione al convegno ODCEC Firenze 15 ottobre 2018*

a) sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato e trasferiscono all'estero la propria residenza fiscale;

b) sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato e trasferiscono attività a una loro stabile organizzazione situata all'estero con riferimento allo quale si applica l'esenzione degli utili e delle perdite di cui all'articolo 168-ter;

c) sono fiscalmente residenti all'estero, possiedono una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato e trasferiscono l'intera stabile organizzazione alla sede centrale o ad altra stabile organizzazione situata all'estero;

d) sono fiscalmente residenti all'estero, possiedono una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato

e trasferiscono attivi facenti parte del patrimonio di tale stabile organizzazione alla sede centrale o ad altra stabile organizzazione situata all'estero;

e) sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato e sono stati oggetto di incorporazione da parte di una società fiscalmente non residente oppure hanno effettuato una scissione o favore di una o più beneficiarie non residenti oppure hanno effettuato il conferimento di una stabile organizzazione o di un ramo di essa situati all'estero a favore di un soggetto fiscalmente residente all'estero.

2. Ai fini delle lettere b) e d) del comma 1, il trasferimento di attivi a una stabile organizzazione o da una stabile organizzazione si intende effettuato quando, in applicazione dei criteri definiti dall'OCSE, considerando la stabile organizzazione un'entità separata e indipendente, che svolge le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o simili e tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati tali attività si considerano rispettivamente entrate nel patrimonio o uscite dal patrimonio di tale stabile organizzazione.

3. Nelle ipotesi di cui al comma 1 sono imponibili i seguenti redditi:

a) nel caso di cui alla lettera a) del comma 1, la plusvalenza, unitariamente determinata, pari alla differenza tra il valore di mercato complessivo e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto delle attività e passività del soggetto che trasferisce la residenza fiscale che non sono confluite nel patrimonio di una stabile organizzazione di tale soggetto situata nel territorio dello Stato;

b) nel caso di cui alla lettera b) del comma 1, la differenza tra il valore di mercato e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto degli attivi trasferiti alla stabile organizzazione situata all'estero;

c) nel caso di cui alla lettera c) del comma 1, la plusvalenza, unitariamente determinata, pari alla differenza tra il valore di mercato e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto delle attività e passività facenti parte del patrimonio della stabile organizzazione trasferita alla sede centrale o alla stabile organizzazione situata all'estero;

d) nel caso di cui alla lettera d) del comma 1, la differenza tra il valore di mercato e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto degli attivi trasferiti alla sede centrale o alla stabile organizzazione situata all'estero;

e) nel caso di cui alla lettera e) del comma 1, la plusvalenza, unitariamente determinata, pari alla differenza tra il valore di mercato complessivo e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto delle attività e passività che prima del perfezionamento dell'operazione facevano parte del patrimonio di un soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato e che, successivamente o tale perfezionamento, non confluiscono nel patrimonio di una stabile organizzazione di un soggetto non residente situato nel territorio dello Stato.

4. Il valore di mercato di cui al comma 3 è determinato con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili tenendo conto, qualora si tratti di valore riferibile a un complesso aziendale o a un ramo

di azienda, del valore dell'avviamento, calcolato tenendo conto delle funzioni e dei rischi trasferiti. Ai fini della determinazione del valore di mercato si tiene conto delle indicazioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi del comma 7 dell'articolo 110.

5. Nei casi di cui al comma 1, lettere a) ed e), sono altresì assoggettate alle imposte sui redditi le riserve in sospensione d'imposta, incluse quelle tassabili solo in caso di distribuzione, che risultano iscritte in bilancio al termine dell'ultimo periodo d'imposta di residenza o prima del perfezionamento dell'operazione se, e nella misura in cui non sono ricostituite nel patrimonio contabile di una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. Nel caso di cui alla lettera c) sono altresì assoggettate alle imposte sui redditi le riserve in sospensione d'imposta, incluse quelle tassabili solo in caso di distribuzione, che risultano iscritte nel rendiconto economico e patrimoniale di cui all'articolo 152, comma 1, nel momento in cui si considera effettuato il trasferimento dell'intera stabile organizzazione.

6. Nel caso di cui al comma 1, alla lettera a), qualora, successivamente al trasferimento di residenza, non rimanga nel territorio dello Stato una stabile organizzazione, le perdite realizzate fino al termine dell'ultimo periodo d'imposta di residenza sono in primo luogo compensate, senza applicazione del limite di cui all'articolo 84, comma 1, con il reddito di tale periodo d'imposta e, per la parte eventualmente eccedente, sono computate in diminuzione dello plusvalenza di cui al comma 3, lettera a), senza

applicazione del limite di cui al comma 1 dell'articolo 84. Nel caso di cui al comma 1, lettera a), qualora, successivamente al trasferimento di residenza, rimanga nel territorio dello Stato una stabile organizzazione, le perdite realizzate fino al termine dell'ultimo periodo d'imposta di residenza sono in primo luogo compensate, con applicazione del limite di cui all'articolo 84, comma 1, con il reddito di tale periodo d'imposta e, per la parte eventualmente eccedente, al netto della quota, determinata ai sensi dell'articolo 181 senza applicazione delle condizioni e del limite di cui all'articolo 172, riferibile alla stabile organizzazione, sono computate in diminuzione della plusvalenza di cui al comma 3, lettera a), senza applicazione del limite di cui all'articolo 84, comma 1. Nel caso di cui al comma 1, lettera c), le perdite realizzate fino al termine dell'ultimo periodo d'imposta di esistenza in Italia della stabile organizzazione sono in primo luogo compensate, senza applicazione del limite di cui all'articolo 84, comma 1, con il reddito di tale periodo d'imposta e, per la parte eventualmente eccedente, sono computate in diminuzione della plusvalenza di cui al comma 3, lettera c), senza applicazione del limite di cui all'articolo 84, comma 1. Qualora sia trasferito un ramo della stabile organizzazione le perdite realizzate fino al termine del periodo d'imposta precedente quello in cui si verifica il trasferimento sono in primo luogo compensate, con applicazione del limite di cui all'articolo 84, comma 1, con il reddito realizzato dalla stabile organizzazione nel periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e, per la parte eventualmente eccedente, al netto della quota, determinata ai sensi dell'articolo 181 senza applicazione delle condizioni e del limite di cui all'articolo 172, riferibile alla stabile organiz-

zazione, sono computate in diminuzione della plusvalenza di cui alla lettera a) del comma 3, senza applicazione del limite di cui all'articolo 84, comma 1. Nel caso di cui al comma 1, lettera e), qualora sia realizzata una delle operazioni di cui al comma 1, lettere a), b) e b-bis), dell'articolo 178 e, successivamente al perfezionamento dell'operazione, non rimanga nel territorio dello Stato una stabile organizzazione, le perdite realizzate fino al termine dell'ultimo periodo d'imposta prima del perfezionamento dell'operazione sono in primo luogo compensate, senza applicazione del limite di cui all'articolo 84, comma 1, con il reddito di tale periodo d'imposta e, per la parte eventualmente eccedente, sono computate in diminuzione della plusvalenza di cui, al comma 3, lettera e), senza applicazione del limite di cui all'articolo 84, comma 1. Nel caso di cui al comma 3, lettera e), qualora sia realizzata una delle operazioni di cui al comma 1, lettere a), b) e b-bis) dell'articolo 178 e, successivamente al perfezionamento dell'operazione, rimanga nel territorio dello Stato una stabile organizzazione, le perdite realizzate fino al termine dell'ultimo periodo d'imposta prima del perfezionamento dell'operazione sono in primo luogo compensate, con applicazione del limite di cui all'articolo 84, comma 1, con il reddito di tale periodo d'imposta e, per la parte eventualmente eccedente, al netto della quota, determinata ai sensi dell'articolo 181, riferibile alla stabile organizzazione, sono computate in diminuzione della plusvalenza di cui al comma 3, lettera e), senza applicazione del limite di cui all'articolo 84, comma 1.

7. I redditi di cui al comma 3 sono determinati in via definitiva:

- a) nel caso di cui alla lettera a), alla fine dell'ultimo periodo d'imposta di residenza fiscale in Italia;
- b) nel caso di cui alla lettera b), nel momento in cui si considera effettuato il trasferimento alla stabile organizzazione situata all'estero;
- c) nel caso di cui alla lettera c), nel momento in cui si considera effettuato il trasferimento dell'intera stabile organizzazione;
- d) nel caso di cui alla lettera d), nel momento in cui si considera effettuato il trasferimento alla sede centrale o alla stabile organizzazione situata all'estero;
- e) nel caso di cui alla lettera e), nel momento in cui ha effetto l'operazione.

8. Ai fini del comma 7, non si tiene conto delle minusvalenze o delle plusvalenze realizzate successivamente al momento in cui sono determinati in via definitiva i redditi ivi indicati.

9. L'imposta determinata sui redditi di cui al comma 3, diminuiti delle perdite di cui al comma 6, previa opzione e subordinatamente alla prestazione di eventuali garanzie, può essere versato in cinque rate annuali di pari importo se:

- a) nel caso di cui al comma 1, lettera a), la residenza fiscale è trasferita in uno Stato appartenente all'Unione europea oppure in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo incluso nella lista prevista dall'articolo 11, comma 4, lettera c), del decreto legislativo 1 aprile 1996, n. 239, degli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni e con i quali l'Italia ha stipulato un accordo sulla reciproca assistenza in materia

di riscossione dei crediti tributari comparabile a quella assicurata dalla direttiva 2010/24/UE;

b) nel caso di cui al comma 1, lettera b), gli attivi sono trasferiti a una stabile organizzazione situata in uno Stato di cui alla lettera a) del presente comma;

c) nel caso di cui al comma 1, lettera c), la stabile organizzazione è trasferita in uno Stato di cui alla lettera a) del presente comma;

d) nel caso di cui al comma 1, lettera d), gli attivi sono trasferiti alla sede centrale o a una stabile organizzazione situate in uno Stato di cui alla lettera a) del presente comma;

e) nel caso di cui al comma 1, lettera e), se la società incorporante, la società beneficiaria o la società conferitaria della stabile organizzazione siano fiscalmente residenti in uno Stato di cui alla lettera a) del presente comma.

10. L'opzione di cui al comma 9 riguarda necessariamente l'intera imposta sui redditi di cui al comma 3, unitariamente determinata.

11. Nel caso si opti per la rateizzazione ai sensi del comma 9, sulle rate successive alla prima, sono dovuti gli interessi nella misura prevista dall'articolo 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

12. Costituiscono ipotesi di decadenza dalla rateizzazione di cui al comma 9, e pertanto, comportano il versamento dell'imposta residua entro il termine previsto per il successivo versamento:

a) nel caso di cui al comma 9, lettera a), il successivo trasferimento della residenza

fiscale in uno Stato diverso da quelli previsti da tale lettera;

b) nel caso di cui alla lettera b) del comma 9, il successivo trasferimento degli attivi a una stabile organizzazione situata in uno Stato diverso da quelli previsti dalla lettera a) del citato comma 9;

c) nel caso di cui alla lettera c) del citato comma 9, il successivo trasferimento della stabile organizzazione in uno Stato diverso da quelli previsti dalla lettera a) del citato comma 9;

d) nel caso di cui alla lettera d) del citato comma 9, il successivo trasferimento della sede centrale in uno Stato diverso da quelli previsti dalla lettera a) del citato comma, il successivo trasferimento degli attivi a una stabile organizzazione situata in uno Stato diverso da quelli previsti dalla medesima lettera a);

e) nel caso di cui al comma 9, lettera e), il successivo trasferimento della residenza fiscale della società incorporante, della società beneficiaria o della società conferitaria della stabile organizzazione in uno Stato diverso da quelli previsti dalla lettera a) di tale comma;

f) la fusione, la scissione o il conferimento di azienda che comportano il trasferimento a un soggetto residente in uno Stato diverso da quelli previsti dal comma 9, lettera a), delle attività e passività il cui valore di mercato ha concorso a formare la plusvalenza di cui al comma 3;

g) la cessione a terzi degli attivi il cui valore di mercato ha concorso a formare la plusvalenza di cui al comma 3, incluse le operazioni assimilate alla cessione ai sensi dell'articolo 9, il realizzo di tali attivi ai sensi dell'articolo 86, comma 1, lettera b), o il loro assoggettamento a una delle operazioni di cui al comma 1, lettera c);

h) la dichiarazione di fallimento o l'estin-

zione del soggetto che ha optato per la rateizzazione;

i) il mancato versamento di una rata che non sia regolarizzato entro 5 mesi dalla data di scadenza;

l) la cessione delle quote da parte dei soci delle società di cui all'articolo 5.

13. Per le imprese individuali e le società di persone si applica l'articolo 17, comma 1, lettere g) ed l).

14. Il trasferimento all'estero della residenza fiscale di una società di capitali non comporta di per sé alcuna imposizione dei soci di tale società.

15. Con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate possono essere emanate disposizioni di attuazione del presente articolo, finalizzate a individuare le modalità di esercizio dell'opzione di cui al comma 9, le circostanze in cui l'efficacia di tale opzione può essere subordinata alla prestazione di garanzie e l'entità e la forma tecnica di tali garanzie, nonché le modalità di monitoraggio dell'eventuale verificarsi delle ipotesi di decadenza dalla rateazione di cui al comma 12.

2. Ai fini dell'articolo 166 del testo unico delle imposte sui redditi, come modificato dal comma 1, restano fermi i provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emanati in attuazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, del 2 luglio 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'8 luglio 2014, n. 156, adottato in attuazione dell'articolo 166 del testo unico delle imposte sui redditi, nella formulazione vigente anteriormente alle modifiche

apportate dal comma 1.

### **Articolo 166-bis – Valori fiscali in ingresso**

1. Le disposizioni del presente articolo si applicano alle seguenti ipotesi:

a) un soggetto che esercita un'impresa commerciale trasferisce nel territorio dello Stato la propria residenza fiscale;

b) un soggetto fiscalmente residente all'estero trasferisce a una propria stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato attivi e, per effetto del trasferimento, lo Stato di residenza di tale soggetto perde il diritto di tassare gli attivi trasferiti;

c) un soggetto fiscalmente residente all'estero trasferisce nel territorio dello Stato un complesso aziendale e, per effetto del trasferimento, lo Stato di residenza di tale soggetto perde il diritto di tassare i redditi generati dall'azienda o dal ramo di azienda trasferita;

d) un soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato che possiede una stabile organizzazione situata all'estero con riferimento alla quale si applica l'esenzione degli utili e delle perdite di cui all'articolo 168-ter trasferisce alla sede centrale attivi facenti parte del patrimonio di tale stabile organizzazione;

e) un soggetto fiscalmente residente all'estero è oggetto di incorporazione da parte di una società fiscalmente residente nel territorio dello Stato, effettua una scissione a favore di una o più beneficiarie residenti nel territorio dello Stato oppure effettua il conferimento di una stabile organizzazione situata al di fuori del territorio dello Stato a favore di un

soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato.

2. Ai fini del comma 1, lettere b) e d), il trasferimento di attivi a una stabile organizzazione o da una stabile organizzazione, si intende effettuato quando, in applicazione dei criteri definiti dall'OCSE, considerando la stabile organizzazione un'entità separata e indipendente, che svolge le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o similari, e tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati, tali attivi si considerano rispettivamente entrati nel patrimonio o usciti dal patrimonio di tale stabile organizzazione.

3. Nelle ipotesi di cui al comma 1, le attività e le passività facenti parte del patrimonio del soggetto che ha trasferito la propria residenza fiscale nel territorio dello Stato, quelle facenti parte del patrimonio della società incorporata, di quello della società scissa o della stabile organizzazione oggetto di conferimento, gli attivi trasferiti alla stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato del soggetto non residente e quelli trasferiti dalla stabile organizzazione situata all'estero alla sede centrale situata in Italia, assumono quale valore fiscale il loro valore di mercato se:

a) il soggetto di cui al comma 1, lettera a), prima del trasferimento di residenza, aveva la propria residenza fiscale in uno Stato appartenente all'Unione Europea oppure in uno Stato incluso nella lista, prevista dall'articolo 11, comma 4, lettera c) del decreto legislativo 1 aprile 1996, n. 239, degli Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni;

b) il soggetto di cui al comma 1, lettera b), ha la propria residenza fiscale in uno

Stato di cui alla lettera a) del presente comma;

c) il soggetto di cui al comma 1, lettera c), ha la propria residenza fiscale in uno Stato di cui alla lettera a) del presente comma;

d) lo Stato sul cui territorio si trova la stabile organizzazione di cui alla lettera d) di tale comma è uno di quelli previsti dalla lettera a) del presente comma;

e) il soggetto di cui al comma 1, lettera e), ha la propria residenza fiscale in uno Stato di cui alla lettera a) del presente comma.

4. Il valore di mercato di cui al comma 3 è determinato con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili tenendo conto, qualora si tratti di valore riferibile a un complesso aziendale o a un ramo di azienda, del valore dell'avviamento, calcolato tenendo conto delle funzioni e dei rischi trasferiti. Ai fini della determinazione del valore di mercato si tiene conto delle indicazioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 110, comma 7.

5. Nelle ipotesi di cui al comma 1, se non sono rispettate le condizioni di cui al comma 3, le attività e le passività facenti parte del patrimonio del soggetto che ha trasferito la propria residenza fiscale nel territorio dello Stato, quelle facenti parte del patrimonio della società incorporata, di quello della società scissa o della stabile organizzazione oggetto di conferimento, gli attivi trasferiti alla stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato del soggetto non residente e quelli trasferiti dalla stabile organiz-

zazione situata all'estero alla sede centrale situata in Italia, assumono quale valore fiscale il loro valore di mercato, quale determinato in esito all'accordo preventivo di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In assenza di tale accordo, il valore fiscale delle attività e delle passività è assunto, per le prime, in misura pari al minore tra il costo di acquisto, il valore di bilancio e il valore di mercato determinato ai sensi del comma 4, mentre per le seconde, in misura pari al maggiore tra questi.

6. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono stabilite le modalità di segnalazione dei valori delle attività e delle passività di cui ai commi 3 e 5. In caso di omessa o incompleta segnalazione, si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 3-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

#### **- Le note fornite dalla relazione di accompagnamento**

Con gli anzidetti articoli 2 e 3 viene recepito l'articolo 5 della Direttiva ATAD, concernente "Imposizione in uscita".

Più nel dettaglio, l'articolo 166 del TUIR è sostituito da una disposizione che fornisce una disciplina completa della materia, facendo proprie anche alcune disposizioni applicative che nella precedente disciplina erano regolate tramite decreto ministeriale (DM 2 luglio 2014). In considerazione della circostanza che l'intera disciplina è ora organicamente inserita nel testo dell'articolo 166 del TUIR e, quindi, il citato DM 2 luglio 2014 risulta implicitamente abrogato, al comma 2 dell'articolo 2 si fanno salvi

gli effetti derivanti dall'applicazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 luglio 2014, con il quale sono state adottate le modalità per l'esercizio dell'opzione per la disciplina sull'*exit tax*, nonché della rateazione. In tal modo, pertanto, le disposizioni dettate da tale Provvedimento continuano ad avere efficacia anche per la nuova disciplina fino a emanazione di un ulteriore provvedimento.

La nuova disciplina si discosta dalla precedente, oltre che per un più esteso ambito oggettivo di applicazione, anche per altri aspetti diversamente disciplinati dalla Direttiva, quali:

- ✓ l'introduzione del concetto di valore di mercato, in sostituzione del valore normale, ai fini della determinazione della plusvalenza in uscita;
- ✓ la riduzione da 6 a 5 del numero delle rate in caso di rateizzazione delle imposte;
- ✓ l'eliminazione della possibilità di fruire della sospensione del versamento delle imposte.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione, il nuovo articolo 166 del TUIR, oltre al trasferimento di residenza già regolamentato nel previgente articolo, introduce altre fattispecie, esplicitamente previste dall'articolo 5 della Direttiva, alcune delle quali, peraltro, disciplinate in altre norme dell'ordinamento interno, quali:

- ✓ l'articolo 11, comma 3, del D.lgs. n. 147 del 2015, in materia di imposizione in uscita del trasferimento, a opera di un'impresa non residente, di una parte o della totalità degli attivi riferiti a una stabile organizzazione, aventi a oggetto un'azienda o un ramo d'azienda, verso altro Stato dell'Unione euro-

pea, ovvero aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo;

- ✓ l'articolo 179, comma 6, del TUIR, concernente l'imposizione in uscita su componenti dell'azienda o del complesso aziendale che abbiano formato oggetto di operazioni straordinarie indicate alle lettere da a) a d), del comma 1, dell'articolo 178 del TUIR, laddove non confluiti in seguito a tali operazioni in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

Inoltre, come previsto dalla Direttiva, l'imposizione in uscita è estesa anche ai trasferimenti di attivi verso stabili organizzazioni per le quali è stata esercitata l'opzione per la *branch exemption*, di cui all'articolo 168-ter del TUIR.

In considerazione delle diverse ipotesi di applicazione della disciplina, la nuova disposizione prevede, poi, per ogni singola fattispecie, differenti modalità di determinazione dell'imponibile in uscita. In particolare:

- ✓ nel caso di trasferimento della residenza all'estero è previsto che la plusvalenza, unitariamente intesa, è data dalla differenza tra il valore di mercato e il costo fiscalmente riconosciuto degli attivi trasferiti. La fattispecie, tuttavia, non ricorre nell'ipotesi in cui detti attivi confluiscono in una stabile organizzazione di tale soggetto, divenuto non residente, situata nel territorio dello Stato;
- ✓ laddove il soggetto residente trasferisca attivi in una propria stabile organizzazione all'estero, la base imponibile è data dalla differenza tra il valore di mercato e il costo fiscalmente riconosciuto dei predetti attivi trasferiti;
- ✓ viene disciplinata, inoltre, l'ipotesi della stabile organizzazione in Italia di

un soggetto non residente trasferita nella sua globalità in altro Paese, ovvero riassorbita dalla casa madre; in questo caso, la plusvalenza, unitariamente intesa, è costituita dalla differenza tra il valore di mercato e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto dei beni e diritti facenti parte del patrimonio della stabile organizzazione;

- ✓ si disciplina, poi, l'ipotesi della stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente che trasferisce in tutto o in parte i propri attivi in altro Paese, ovvero i medesimi vengono riassorbiti dalla casa madre: la base imponibile è data dalla differenza tra il valore di mercato e il costo fiscalmente riconosciuto degli attivi trasferiti;
- ✓ si disciplina, infine, la realizzazione di operazioni straordinarie e, segnatamente nelle ipotesi in cui il soggetto residente è incorporato da un soggetto non residente, è effettuata una scissione con apporto di tutto o parte del proprio patrimonio a una o più beneficiarie estere, o ancora si attua il conferimento di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente o di parte di essa, a un soggetto non residente. In queste ipotesi, la plusvalenza, unitariamente determinata, è costituita dalla differenza tra il valore di mercato complessivo e il corrispondente costo fiscalmente riconosciuto dei beni e diritti che prima del perfezionamento dell'operazione erano di proprietà del soggetto fiscalmente residente nel territorio dello Stato, o che facevano parte del patrimonio di una stabile organizzazione di un soggetto non residente, situata nel territorio dello Stato. La disciplina dell'imposizione in uscita non si applica, tuttavia, se, contestualmente a tale perfezionamento, detti valori confluiscono in una

stabile organizzazione di un soggetto non residente situata nel territorio dello Stato.

La disposizione, inoltre, disciplina il periodo d'imposta di imputazione del reddito nelle diverse fattispecie di applicazione dell'*exit tax*, precisando che:

- ✓ in caso di trasferimento della residenza all'estero, la plusvalenza si intende realizzata nell'ultimo periodo d'imposta nel quale il reddito va dichiarato in Italia;
- ✓ negli altri casi, il reddito è imputato al momento del perfezionamento delle rispettive operazioni.

Come già detto, infine, è stato introdotto il concetto di valore di mercato per la valutazione dei componenti trasferiti in sostituzione del valore normale.

In particolare, il valore di mercato viene determinato con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati patuiti tra soggetti indipendenti, operanti in condizioni di libera concorrenza, tenendo conto delle indicazioni contenute nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, emanato ai sensi dell'articolo 110, comma 7, del TUIR, in materia di prezzi di trasferimento.

Francamente, nella sostanza non pare che detto nuovo "valore di mercato" differisca poi così tanto rispetto al previgente "valore normale". L'unica novità apprezzabile è forse solo il fatto che la disposizione indica dei fattori specifici cui occorre obbligatoriamente riferirsi.

Fine II Parte



# Corte costituzionale n. 188/2018: è incostituzionale la norma che impone il contributo consortile indipendentemente dal beneficio fondiario

di Maurizio Villani e Lucia Morciano  
*Avvocati tributaristi*

## 1. Normativa di riferimento

Il dato normativo generale in materia di contributi dovuti ai consorzi di bonifica, è dettata dall'art. 860 c.c., che così enuncia: *"I proprietari dei beni situati entro il perimetro del comprensorio sono obbligati a contribuire nella spesa necessaria per l'esecuzione, la manutenzione e l'esercizio delle opere in ragione del beneficio che traggono dalla bonifica"* e dal R. D. 13 febbraio 1933, n. 215, recante *"Nuove norme per la bonifica integrale"*; Tale materia, altresì, rientra nella competenza **della legislazione regionale (art. 117 Cost.)**.

## 2. Disciplina consorzi di bonifica

I Consorzi di Bonifica, i cui ambiti territo-

riali sono definiti con riferimento ai bacini idrografici, garantiscono una efficace funzione di presidio e di tutela territoriale grazie alla loro presenza sul territorio; sono enti economici di diritto pubblico, amministrati dagli stessi consorziati, che coordinano interventi pubblici e privati nel settore delle opere idrauliche e dell'irrigazione. L'attività di bonifica del territorio e di manutenzione dello stesso è disciplinata, come anzi detto, dal vetusto, e ancora vigente, **R. D. 13 febbraio 1933, n. 215**, recante *"Nuove norme per la bonifica integrale"*, che statuisce che i proprietari degli immobili siti nel comprensorio che traggono beneficio dalla bonifica sono tenuti alla contribuzione delle opere di competenza che non siano a totale carico dello Stato.

Al predetto Regio Decreto si rifanno gli artt. - del Codice Civile; con le norme in

esame il legislatore stabilisce che possono essere dichiarati soggetti a bonifica, per il conseguimento di fini igienici, demografici, economici o di altri fini sociali, i terreni che si trovano in un **comprensorio**, in cui insistono laghi, stagni, paludi e terre paludose, ovvero costituito da terreni montani dissestati nei riguardi idrogeologici e forestali, o da terreni estensivamente coltivati per gravi cause d'ordine fisico o sociale, i quali siano suscettibili di una radicale trasformazione dell'ordinamento produttivo. A tal fine è prevista la creazione di Consorzi tra i proprietari dei beni situati entro il perimetro del comprensorio per l'esecuzione la manutenzione e l'esercizio delle opere di bonifica o tra enti locali per la gestione di uno o più servizi e per l'esercizio associato di funzioni.

Predetti consorzi si caratterizzano per essere **soggetti autonomi rispetto ai loro partecipanti** e, a seconda che esista o meno un piano generale di bonifica, possono distinguersi in **Consorzi di bonifica in senso proprio** (aventi la natura di persone giuridiche pubbliche) ovvero **Consorzi di miglioramento fondiario** (aventi la natura di persone giuridiche private, salvo che siano riconducibili ad un interesse nazionale per la vastità del territorio o per l'importanza delle loro funzioni).

L'art. 860 c.c. dispone che, **i proprietari dei beni situati entro il perimetro del comprensorio sono obbligati a contribuire nella spesa necessaria per l'esecuzione la manutenzione e l'esercizio delle opere in ragione del beneficio che traggono dalla bonifica.**

In sintesi, pertanto, le finalità dei Consorzi di bonifica sono:

- la difesa dalle esondazioni per la sicurezza della campagna e della città;
- l'irrigazione e la razionale utilizzazione del bene acqua ad usi plurimi;
- la difesa del suolo nei territori di collina e montagna;
- la vigilanza sul territorio;
- la partecipazione all'azione di pianificazione territoriale.

In riferimento alla disciplina dei Consorzi di bonifica, a tal proposito occorre dare definizione del piano di bonifica, piano di classifica, piano di riparto e del contributo di bonifica:

<b>Piano di Bonifica</b>	elenco delle opere pubbliche di bonifica che rivestono preminente interesse generale per la sicurezza territoriale e per lo sviluppo economico del comprensorio
<b>Piano di Classifica degli immobili</b>	individua i benefici derivanti dalle opere pubbliche di bonifica, stabilisce i parametri per la quantificazione dei medesimi e i conseguenti indici per la determinazione dei contributi. Il piano di classifica viene approvato dalla Giunta Regionale e pubblicato sul BURP.

<b>Piano di Riparto delle spese consortili</b>	determina la ripartizione dei contributi a carico della proprietà interessata per l'adempimento dei fini istituzionali dei Consorzi di bonifica ed è effettuato sulla base della spesa prevista nei bilanci preventivi
<b>Contributo di Bonifica</b>	quel contributo che ricade sui proprietari di beni immobili situati nel perimetro di contribuenza. I proprietari di beni immobili, agricoli ed extra agricoli, situati nel perimetro di contribuenza, che traggono un beneficio diretto e specifico dalle opere pubbliche di bonifica gestite dal Consorzio, sono obbligati al pagamento dei contributi di bonifica relativi alle spese per la manutenzione, esercizio e gestione delle opere pubbliche di bonifica e delle spese di funzionamento del Consorzio, detratte le somme erogate dalla Regione e/o da altri Enti pubblici per la manutenzione anche straordinaria e l'esercizio delle opere pubbliche di bonifica.

### 3. Presupposti dell'imposizione consorziale

Secondo la migliore dottrina e un orientamento giurisprudenziale che ormai costituisce *ius receptum*, **presupposti dell'imposizione contributiva** -ossia dell'obbligo di contribuire alle opere eseguite dai consorzi di bonifica e, quindi, dell'assoggettamento al potere impositivo di questi ultimi- sono:

- a) la proprietà di un immobile incluso nel perimetro consortile;
- b) una condizione distintiva di tale bene, che è al contempo uno stato di fatto e una situazione di diritto, per cui il cespite in parola deve trarre delle opere sopra menzionate un'*utilitas*, un vantaggio **particolare**,

un **beneficio "speciale" incidente** in via diretta sull'immobile, comportandone un incremento di valore in rapporto causale con l'esecuzione delle opere di bonifica e con la loro manutenzione.

Tale vantaggio o beneficio derivante dalla bonifica — che non è provato dalla pura e semplice inclusione dell'immobile nel perimetro del comprensorio — **proprio per la natura corrispettiva del tributo** che i consorzi sono autorizzati ad esigere dai proprietari degli immobili siti nel comprensorio, **non può essere indiretto o generico**, perché altrimenti **sarebbe perduta l'inerenza al cespite**, ma deve risultare concreto, "effettivo" e va accertato con riferimento a ciascun bene. Deve, altresì, essere valutato anno per anno sulla base dei reali

incrementi di valore dell'immobile determinati dalle opere di bonifica e/o dalla loro manutenzione.

Il vantaggio *de quo* può sì essere anche comune a più immobili, o a tutte le proprietà ma in nessun caso presunto, o desumibile in via indiretta per il solo fatto che altri immobili abbiano tratto il beneficio in questione.

#### **4. Orientamenti della giurisprudenza di legittimità in tema di presupposti di imponibilità del contributo consortile**

Prima di analizzare la questione di legittimità sottoposta all'esame della Corte Costituzionale, nella recente sentenza n. **188/2018**, giova dare contezza in breve degli orientamenti della giurisprudenza di legittimità in tema di esigibilità dei contributi consortili, sotto il profilo dei presupposti di imponibilità del tributo.

E' principio ormai pacificamente acquisito che non sia sufficiente la mera inclusione dell'immobile nel territorio appartenente al Comprensorio perché si possa presumere il beneficio in favore del contribuente, richiesto dagli artt. 860 c.c. e 10 del R.D. 13 febbraio 1933, n. 215.

Per potere assoggettare a contribuzione detti beni è, invece, necessario che gli stessi, oltre ad essere ricompresi nel perimetro di contribuenza, abbiano o possano potenzialmente conseguire un beneficio particolare dall'esecuzione delle opere di bonifica (in tal senso Corte Cass. Civ. n. 7511 dell'8 luglio 1993). Maggiori precisazioni vengono fornite dalla **Corte di Cassazione a Sezioni Unite che, con la sentenza della n. 8960 del 14 ottobre 1996**, sancisce che, ai fini della contribuenza, gli immobili devono conseguire un incremento di valore direttamente riconducibile alle opere di bonifica ed alla loro manutenzione. Il beneficio derivante

dalla bonifica non è provato dalla pura e semplice inclusione del bene nel comprensorio, pur potendo essere potenziale o futuro perché non attiene al territorio nel suo complesso, ma al bene specifico di cui si tratta. **Il vantaggio può essere generale**, e cioè riguardante un insieme rilevante di immobili che tutti ricavano il beneficio, **ma non può essere generico**, poiché altrimenti sarebbe perduta l'inerenza al fondo beneficiato, la quale è assicurata soltanto dal carattere particolare (anche se ripetuto per una pluralità di fondi) del vantaggio stesso. **Non rileva il beneficio complessivo** che deriva dall'esecuzione di tutte le opere di bonifica, destinate a fine di interesse generale; non rileva il miglioramento complessivo dell'igiene e della salubrità dell'aria; occorre un incremento di valore dell'immobile soggetto a contributo, in rapporto causale con le opere di bonifica (e con la loro manutenzione).

In conclusione, il **beneficio** deve essere diretto e specifico, conseguito o conseguibile a causa della bonifica, e cioè **tradursi in una "qualità" del fondo**.

Circa gli oneri probatori la Suprema Corte, sottolineando la necessità di un vantaggio diretto e specifico per il singolo cespite, ha stabilito che la **sussistenza del beneficio** (che deve essere specifico e diretto, anche se non immediato) **deve essere provata necessariamente dal Consorzio che richiede il pagamento dei contributi consortili** (v. in tal senso Corte di Cassazione n. 8960 del 14 ottobre 1996 e n. 654 del 18 gennaio 2012).

Il beneficio fondiario rappresenta, dunque, tanto l'elemento costitutivo dell'obbligazione tributaria, quanto il criterio per una corretta ripartizione del relativo onere economico (in tali termini si è espressa la Corte di Cassazione nella sentenza 23 marzo 2012, n. 4671).

**5. Consorzi di bonifica: incostituzionale la norma che impone il contributo indipendentemente dal beneficio fondiario (Corte Cost. 19 ottobre 2018, n.188)**

5.1. Principio di diritto

E' incostituzionale l'art. 23 comma 1, lett.a), della legge della Regione Calabria 23 luglio 2003, n.11 (*Disposizioni per la bonifica e la tutela del territorio rurale. Ordinamento dei Consorzi di Bonifica*), nella parte in cui prevede che il contributo consortile di bonifica, quanto alle spese afferenti il conseguimento dei fini istituzionali dei Consorzi, è dovuto "indipendentemente dal beneficio fondiario" invece che "in presenza del beneficio".

5.2. Il caso

La questione di legittimità costituzionale in esame è stata sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, riguardante l'art. 23, comma 1 lett.a), della Legge della Regione Calabria 23 luglio 2003, n.11 (- *Disposizioni per la bonifica e la tutela del territorio. Ordinamento di consorzi di bonifica*), in riferimento agli artt.119 e 23 Cost, nella parte in cui prevede, a carico dei consorziati, l'obbligo di corrispondere il pagamento della quota del contributo consortile di bonifica imputabile alle spese afferenti al conseguimento dei fini istituzionali del consorzio "indipendentemente dal beneficio fondiario".

La CTP ha deciso, in seguito al ricorso proposto da parte del ricorrente Tizio contro il Consorzio di bonifica integrale bacini meridionali del Cosentino ed Equitalia Sud Spa avverso una cartella di pagamento per contributi consortili dovuti per l'anno 2010, con il quale il ricorrente, -oltre a eccepire l'invalidità della notificazione della cartella di pagamento, essendo la stessa effettuata per mezzo del servizio postale e non dagli ufficiali della riscossione, e l'insufficienza

della motivazione, consistente unicamente nel riferimento alla proprietà di un immobile all'interno del Consorzio-, ha dedotto l'insussistenza di un concreto beneficio per il fondo, derivante dall'attività del Consorzio di bonifica.

5.3. Questione di legittimità sollevata dal giudice a quo

La CTP di Cosenza ha osservato che, essendo il contributo consortile di bonifica previsto dalla legge statale e, pertanto, non costituendo un tributo proprio della Regione, la disposizione censurata (art. 23 legge reg.n.11/2003)<sup>1</sup> che ne disciplina i criteri di applicazione, è in contrasto con l'art. 119 Cost che, nel riconoscere alle Regioni autonomia di entrata e di spesa, prescrive l'osservanza dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Nel caso di specie, il censurato art. 23 comma 1 lett.a) della legge regionale *de qua*, sarebbe in contrasto con le norme di coordinamento del sistema tributario che, nel settore della bonifica, sono contenute negli artt.10,11 e 59 del R.D. n.215 del 1993 e nell'art. 860 c.c.; **predette disposizioni, infatti, presuppongono che ci sia sempre un beneficio per l'immobile ricadente nel perimetro del territorio del Consorzio di bonifica.**

Inoltre, in via subordinata, sarebbe violato l'art. 23 Cost, perché secondo la CTP la disposizione censurata, non contiene direttive e criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore, ossia sul presupposto fondante sull'obbligo di pagamento dei contributi consortili.

<sup>1</sup> Art. 23 legge reg.n.11/2003

(Contributi consortili di bonifica e piano di classifica)

1. Il contributo consortile di bonifica è costituito dalle quote dovute da ciascun consorziato per il funzionamento dei Consorzi ed è applicato secondo i seguenti criteri:

a) per le spese afferenti il conseguimento dei fini istituzionali, indipendentemente dal beneficio fondiario;  
b) per le spese riferibili al successivo articolo 24, comma 1, lettera b), sulla base del beneficio.

#### 5.4. La decisione

La Corte Costituzionale con sentenza **n.188/2018** ha ritenuto la questione di legittimità costituzionale ammissibile e fondata e ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 23, comma 1 lett.a), della legge della Regione Calabria 23 luglio 2003, n.11, nella parte in cui prevede che il contributo consortile di bonifica, quanto alle spese afferenti il conseguimento dei fini istituzionali dei Consorzi, è dovuto *"indipendentemente dal beneficio fondiario"* invece che *"in presenza del beneficio"*.

La Consulta ha sottolineato che, riguardo ai contributi consortili, il legislatore regionale può regolamentarli, tenendo in considerazione, di converso, che nella misura in cui viene riconosciuta la natura tributaria di queste prestazioni obbligatorie, opera il limite generale dell'**art. 119 c.2 Cost**, che **prescrive il rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario**, anche con riferimento al tributo in esame (contributo consortile), che trovi origine in una fonte statale.

Sul punto controverso oggetto di censura, il Giudice delle Leggi ha osservato che, in riferimento alla natura tributaria dei contributi consortili, considerata dalla CTP rimettente in conformità alla giurisprudenza di legittimità della Corte di Cassazione, il legislatore statale, nel disciplinare la provvista di un servizio pubblico, può escludere o, all'opposto, prevedere una relazione sinallagmatica con il servizio, seppur non in termini di stretta corrispettività, conformando una prestazione patrimoniale obbligatoria, come tributo, piuttosto che come canone o tariffa, derivando da ciò, *"indipendentemente dalla qualificazione della stessa"* (ex plurimis Cass. n.167/2018), non solo la giurisdizione del giudice tributario, ma anche l'applicazione della disciplina dei tributi a partire al canone della capacità contributiva previsto dall'art. 53, 1° comma Cost.

Dall'altra parte, non può il legislatore qualificare come tributo ciò che in concreto, in ragione della sua regolamentazione, è conformato come canone o tariffa, perché da ciò conseguirebbe una illegittima deroga al canone generale della giurisdizione del giudice ordinario di cui all'art. 102, 1° comma, Cost.

In particolare, la sentenza n.64/2008 ha affermato che *"l'attribuzione della giurisdizione tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali"*.

La Consulta nella parte motiva della sentenza ha sottolineato, in particolare, che poteva apparire dubbia la natura tributaria dei tributi a causa del marcato collegamento tra la spesa sostenuta dal consorzio per le opere di bonifica e la contribuzione a tale spesa i cui consorziati erano onerati, poiché l'art. 11 del R.D. n.215 del 1933 fa riferimento alla *"ripartizione della quota di spesa tra i proprietari"* degli immobili ricadenti nel perimetro di contribuzione, e l'art.860 c.c. considera il *"concorso dei proprietari alla spesa"* necessaria per le opere di bonifica.

La Consulta, a tal proposito, ripercorre gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità riguardo la natura tributaria dei contributi consortili.

In primo luogo, il Giudice delle Leggi ha evidenziato che la Corte di Cassazione ha statuito il principio che dopo la modifica dell'art. 2 del D.lgs n.546/1992, con conseguente generalizzazione della giurisdizione tributaria a tutte le prestazioni di natura tributaria, *"..si è definitivamente affermata la giurisdizione delle commissioni tributarie quale giudice speciale tributario sulle controversie aventi ad oggetto i contributi consortili di bonifica (ex plurimis, Corte di cassazione, Sezioni Unite, sentenza 3 maggio 2016, n.8770)"*.

Da tale orientamento costante e consolida-

to della Suprema Corte, che si basa sulla struttura della disciplina della prestazione, ne discende che il contributo consortile di bonifica ha natura tributaria, conformemente alla sua struttura non sinallagmatica e costituisce un contributo di scopo; infatti, il beneficio che giustifica l'assoggettamento a contribuzione consortile, non è legato, con nesso sinallagmatico di corrispettività all'attività di bonifica, come sarebbe se si fosse in presenza di un canone o di una tariffa che, al contrario, presuppongono tale nesso sinallagmatico.

Pertanto, dato il punto d'arrivo del diritto vivente, *"...deve identificarsi un vero e proprio potere impositivo del consorzio nei confronti dei consorziati sul presupposto della legittima inclusione del bene immobile nel comprensorio di bonifica e del "beneficiario" che all'immobile deriva dall'attività di bonifica"* e, altresì, deve sussistere necessariamente il beneficio per il consorzio-contribuente per legittimare l'imposizione fiscale.

Dopo aver effettuato questa premessa sulla natura tributaria dei tributi consortili, la Corte Costituzionale ha esaminato la questione di costituzionalità *de qua* in riferimento ai principi fondamentali del sistema tributario che limitano, la più ampia e riconosciuta, competenza legislativa della Regione; tale competenza, infatti, può regolare non solo il comprensorio di bonifica e l'appartenenza dell'immobile all'area del Consorzio, ma anche i contributi consortili.

Per tale motivo, fermo restando che la debenza dei contributi consortili trova la sua fonte statale nell'art.860 c.c.,- che prescrive che i proprietari dei beni situati entro il perimetro comprensorio sono obbligati a contribuire nella spesa necessaria per l'esecuzione, la manutenzione e l'esercizio delle opere di bonifica-, e che la sentenza della Suprema Corte(n.5/1967) stabilisce che l'obbligo di contribuzione deriva dalla legge,

si può ricavare la norma di principio che li governa dal canone generale di predetta disposizione che parametrizza il contenuto della prestazione patrimoniale obbligatoria al beneficio che i consorziati traggono dalla bonifica.

Tale canone, per di più, è in stretta continuità sia con quanto previsto dal citato **art. 11 del R.D. n.215 del 1933**, sia con **l'intesa Stato-Regioni del 18 settembre 2008**, che ha previsto che le spese del consorzio sono a carico dei consorziati *"i cui immobili traggono beneficio dalle azioni dei Consorzi"*.

Per tale ragione, per i contributi consortili, quali "quote di partecipazione al costo di opere di bonifica" a carico dei proprietari consorziati, **il criterio fondamentale di questa prestazione patrimoniale di natura patrimoniale è il beneficio tratto dalle opere di bonifica** e, più in generale, dall'attività del consorzio, secondo i criteri fissati dagli statuti o nelle delibere dei consorzi stessi, nel rispetto della disciplina regionale.

Nel caso di specie la tesi del Consorzio sottoposta all'esame della Consulta si è sostanziata nel seguente assunto: è legittimo l'assoggettamento alla contribuzione consortile in ragione del solo inserimento dell'immobile nel comprensorio del consorzio e, quindi, "indipendentemente dal beneficio fondiario", come previsto, *expressis verbis*, dalla disposizione censurata alla lettera a) del comma 1 dell'art. 23 della legge reg.Calabria n.11 del 2003.

Precisamente, predetta legge disciplina i contributi consortili all'art. 23 che definisce il contributo consortile di bonifica, costituito dalle quote dovute da ciascun consorzio per il funzionamento dei Consorzi e applicato secondo i seguenti criteri:

- ✓ per le spese afferenti il conseguimento dei fini istituzionali, indipendentemente dal beneficio fondiario";

- ✓ per le spese riferibili al successivo art. 24, comma 1 lett. B), sulla base del beneficio.

Ciò posto, si deduce che vi sono **due quote del contributo consortile**, la prima delle quali -la quota a)- è testualmente indipendente dal beneficio fondiario, mentre la seconda-quota b)- presuppone il beneficio per il consorziato.

Infatti, sul punto, la Consulta ha sottolineato che *“...solo ove risultasse l’unitarietà del contributo consortile dell’art. 23, benché suddiviso- ma in modo inscindibile- in una quota di cui alla lettera a) e in una quota di cui alla lettera b) del comma 1, allora il presupposto del “beneficio”, espressamente previsto dalla lettera b), condizionerebbe nel complesso la debenza del contributo stesso e quindi anche la obbligatorietà della quota a)”*.

Ebbene, la tesi del Consorzio di esclusione del beneficio fondiario ha *“...proprio il significato di disancorare la debenza della quota a)-così resa autonoma e distinta dalla quota b- dal beneficio risultante dalla rilevazione fatta dal consorzio con il piano di classifica e con il perimetro di contribuenza”*.

Così, pertanto, verrebbe violato il consolidato principio del sistema tributario, che vuole, di converso, che l’assoggettabilità a contribuzione consortile presupponga il beneficio derivato all’immobile dell’attività di bonifica.

Per le ragioni innanzi esposte, il legislatore regionale, secondo il giudice delle Leggi, *“non può disancorare la debenza del contributo consortile dal beneficio che agli immobili deriva dall’attività di bonifica, assoggettando a contribuzione consortile i consorziati per il solo fatto che l’immobile sia ricompreso nel comprensorio di bonifica..”* atteso che, qualora si facesse ciò, si avrebbe non più un contributo di scopo di fonte statale disciplinato dalla legge re-

**gionale come tributo derivato, ma un’imposta fondiaria regionale di nuovo conio che, come tributo regionale proprio, eccederebbe la competenza del legislatore regionale.**

Inoltre la Corte Costituzionale ha precisato che, la successiva **legge reg. Calabria n.13 del 2017**, ha posto rimedio a tale *vulnus* per il futuro, in quanto all’art. 1 ha novellato il comma 1 dell’art. 23 della legge reg. Calabria n.11 del 2003 statuendo *“senza più distinguere tra quota a) e quota b) – che i proprietari di beni immobili agricoli ed extragricoli ricadenti nell’ambito di un comprensorio di bonifica, che traggono un beneficio, consistente nella conservazione o nell’incremento del valore degli immobili, derivante dalle opere pubbliche o dall’attività di bonifica effettuate o gestite dal Consorzio, sono obbligati al pagamento di un contributo consortile, secondo i criteri fissati dai piani di classifica elaborati e approvati ai sensi del successivo art. 24 e specificando che per beneficio deve intendersi il vantaggio tratto dall’immobile agricolo ed extragricolo a seguito dell’opera e dell’attività di bonifica tesa a preservarne, conservarne e incrementarne il relativo valore”*.

Alla luce delle considerazioni sovraesposte, La Corte Costituzionale, con la pronuncia in esame , ha ribadito la possibilità di dispositivo additivo sostitutivo riconosciutale e ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 23, comma 1 lett. a), della legge reg. Calabria n. 11 del 2003, *“nella parte in cui prevede che il contributo consortile di bonifica, quanto alle spese afferenti al conseguimento dei fini istituzionali dei Consorzi, è dovuto «indipendentemente dal beneficio fondiario» invece che «in presenza del beneficio»”*.



## Inammissibilità dell'appello notificato via Pec prima del processo tributario telematico, tra norme e giurisprudenza

di Giuseppe Trizzino  
Avvocato tributarista

Non sempre e poco spesso, i ricorsi in Commissione Tributaria, si possono vincere con l'aiuto della tecnologia o, per così dire "per vizio di forma sostanziale", come nel caso di una notifica nulla.

È il caso delle notifiche effettuate a mezzo posta elettronica certificata prima del processo tributario telematico, una sorta di arco temporale in cui la lacuna legislativa è diventata Giurisprudenza.

Ma partiamo con ordine, da una massima autorevole e Dottrinarica, secondo cui: *"In base al principio della facoltatività del PTT, la scelta di utilizzo dello stesso va effettuata ab origine, ovvero sin dal primo grado. La costituzione, la proposizione del ricorso e le comunicazioni conseguenti alle stesse, possono essere effettuate tutte -nessuna esclusa- in via telematica, dal che ne consegue che tutto il prosieguo del processo tributario, ivi compreso l'atto di appello, potrà*

*essere effettuato con tale formula, e tanto nel rispetto dei richiamati artt. 16 e 16 bis della norma sul processo telematico. Non appare condivisibile l'inverso, vale a dire, la modifica di un iter da cartaceo in primo grado, in telematico in appello, superando così, di colpo, la normativa specifica in tema di notifica degli atti".*

Ma qual è la Normativa di attuazione e modalità operative della pec e la sua efficacia.

Il D.M. 26.04.2012 individua le regole operative per l'invio telematico delle comunicazioni delle Commissioni tributarie, limitatamente alle Commissioni tributarie provinciali e regionali site in Umbria e in Friuli Venezia Giulia.

Con i successivi D.M. 26.06.2012, 2.10.2012 e 29.11.2012, predette regole sono state estese alle segreterie delle restanti Commissioni tributarie d'Italia.

Circa le modalità operative, La comunicazione elettronica avviene all'indirizzo PEC

dichiarato dalla parte nel ricorso o nel primo atto difensivo.

L'indirizzo PEC dei professionisti deve corrispondere a quello comunicato ai propri ordini o collegi.

Nei procedimenti nei quali la parte sta in giudizio personalmente e il relativo indirizzo di posta elettronica certificata non risulta dai pubblici elenchi, il ricorrente può indicare l'indirizzo di posta al quale vuole ricevere le comunicazioni.

In caso di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata, ovvero nel caso di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante il deposito in segreteria della Commissione tributaria (art. 16 *bis*, commi 1 e 2 del Dlgs n. 546/1992), così come per le ipotesi di malfunzionamento della casella imputabili al destinatario (es: nel caso di casella satura, casella disabilitata per omesso pagamento ecc.).

Se, invece, a causa di un virus, o per altra ragione, la e-mail viene rispedita al mittente, la comunicazione verrà eseguita mediante le forme ordinarie (artt. 16 e 17 del Dlgs n. 546/92).

Ove l'indirizzo della casella pec risulti errato, le segreterie possono utilizzare gli elenchi di cui agli artt. 6, 7 e 8 del D.L. n.185/2008.

Dall'altra parte, se il difensore indicasse un indirizzo PEC diverso da quello comunicato dall'ordine, egli non potrebbe sollevare alcuna eccezione relativa alla mancata conoscenza dell'atto.

#### **- Nella ipotesi di variazione dell'indirizzo PEC**

La variazione dell'indirizzo PEC ha efficacia dal decimo giorno successivo a quello

in cui è notificata all'ufficio della segreteria del giudice tributario (art. 6 del D.M. n. 26.4.2012).

E' consentito, alla parte, comunicare alla segreteria la variazione d'indirizzo PEC, indicando i ricorsi interessati da tale variazione con i rispettivi numeri di registro generale.

Perfezionamento della comunicazione La comunicazione per via telematica si intende perfezionata quando viene generata, da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario, la ricevuta di avvenuta consegna e produce gli effetti di cui agli artt. 45 e 48 del C.A.D. (art. 7, comma 1 del D.M. n. 26.4.2012).

Per il destinatario, la comunicazione ha rilievo nel momento in cui il documento informatico è reso disponibile nella casella di posta elettronica certificata da parte del suo gestore.

#### **- Omessa indicazione nel ricorso della casella PEC**

L'introduzione dello strumento telematico per le comunicazioni comporta la necessità, prevista normativamente, come anzidetto, da parte del difensore d'indicare nell'atto introduttivo del giudizio la casella di posta elettronica certificata del difensore e delle parti; precisamente, tale indirizzo va indicato nel ricorso introduttivo o nel primo atto utile.

Qualora il difensore subentri successivamente nel processo, l'indirizzo PEC potrà essere indicato in ogni atto processuale successivo, compresa l'istanza di discussione in pubblica udienza.

L'omessa indicazione dell'indirizzo pec del difensore comporta la maggiorazione del contributo unificato della metà (art. 13, comma 3-*bis* del D.L. n. 98/2011).

Stando alla norma il dettato è abbastanza scorevole, e la stessa Giurisprudenza di me-

rito ha voluto puntualizzare in alcune statuizioni un principio sì da cristallizzare una certezza nel *vulnus* normativo.

*“... è valida la notifica via PEC quando raggiunge lo scopo (Cass.ord. n.30372/2017; Cass.ord.n.15984/2017).*

**- Principio di diritto (Cass. ordinanza n. 30372/2017; CTR Milano, n. 5082/2017)**

Quasi nello stesso periodo temporale si sono pronunciate la CTR di Milano, con sentenza n. 5082/2017, e la giurisprudenza di legittimità con ordinanza n. 30372/2017, le quali hanno ammesso la validità della notifica del ricorso effettuata all'avvocato di controparte a mezzo PEC, pur in assenza di vigenza della modalità telematica nel rito di riferimento, basandosi, in via primaria, sul principio che se un atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato non ne può essere sancita la nullità.

Basta la mera indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata nel ricorso introduttivo per rendere operativo il relativo indirizzo come *“elezione di domicilio digitale”* immagine generica con lettera cartacea e chiocciola di email. È valida la notifica dell'atto di appello a mezzo Pec, anche in caso di primo grado del giudizio svolto con modalità cartacea.

Così si espressa la Commissione tributaria regionale della Toscana, con la sentenza del 20 aprile 2018, n. 780/6/2018, superando un proprio clamoroso precedente (sentenza, 1377/5/2017).

In senso conforme, la sentenza della Ctr Campania dell'8 maggio 2018, n. 4332/5/2018, ha precisato che è sufficiente la mera indicazione dell'indirizzo Pec nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado per rendere operativo *ope legis* il relativo indirizzo come *“elezione di domicilio digitale”*, ai fini della valida notifica mediante Pec dell'atto

di appello.

La decisioni dei giudici di merito che più hanno inciso nella determinazione di un principio ad oggi ancora contrastante.

Le sentenze in commento trattano due casi in cui è stata eccepita dal contribuente, al momento della costituzione in giudizio in secondo grado, l'inammissibilità dell'appello per inesistenza della notifica effettuata a mezzo Pec, in caso di primo grado del giudizio svolto con modalità cartacea.

Dal 15 luglio 2017, il processo tributario telematico è attivo in tutto il Paese e, quindi, presso tutte le Commissioni tributarie, le parti hanno la facoltà, previa registrazione al Sistema informativo della giustizia tributaria (Sigit) di utilizzare la posta elettronica certificata per la notifica del ricorso, anche in appello, e di effettuare il successivo deposito in via telematica degli atti e documenti del processo.

Con circolare dell'11 maggio 2016, n. 2/Df, il ministero dell'Economia e delle finanze, al paragrafo 1.1, ha chiarito che in base al principio di facoltatività *“...ciascuna delle parti può scegliere di notificare e depositare gli atti processuali con le modalità tradizionali, ovvero con quelle telematiche presso le Commissioni tributarie ove risultino attivate tali modalità. In sostanza, la parte resistente, indipendentemente dalla scelta operata dal ricorrente, ai sensi dell'articolo 16-bis del D.Lgs. n. 546/1992, ha la facoltà di avvalersi delle modalità telematiche di deposito delle controdeduzioni e relativi documenti allegati. Ne deriva che anche in presenza di ricorsi/appelli notificati e depositati con modalità tradizionali (ufficiale giudiziario, a mezzo posta ovvero a sportello) la parte resistente potrà scegliere di avvalersi del deposito telematico degli atti processuali, senza precludere la validità del deposito”*.

L'articolo 16-bis, comma 3, del Dlgs 546/1992, in vigore dal 1° gennaio 2016,

consente a ciascuna parte di avvalersi delle modalità telematiche di notifica e deposito di atti processuali, secondo le disposizioni contenute nel decreto Mef 163/2013 e dei successivi decreti di attuazione.

Ciò premesso, la Ctr Toscana, con la sentenza n. 780/6/2018, ritenendo di non poter condividere la precedente pronuncia n. 1377/5/2017 resa dalla stessa Commissione, ha rigettato l'eccezione di inammissibilità dell'appello notificato a mezzo Pec, sostenendo che il Dm 163/2013 non prevede alcuna preclusione alla possibilità di scegliere in grado di appello se adottare o meno le modalità telematiche.

Al contrario, nelle "Definizioni" di cui all'articolo 1, si precisa che per "ricorso" si intende sia il ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale che quello proposto alla Ctr.

Secondo la Ctr Toscana, quindi, il ricorrente in appello può legittimamente scegliere le modalità di notifica e deposito degli atti processuali, indipendentemente dalle modalità adottate in primo grado, fermo restando chiaramente l'obbligo prescritto dal terzo comma dell'articolo 2 del Dm 163/2013, ove si prevede che *"la parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche di cui al presente regolamento è tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore"*.

Inoltre, aggiungono i giudici toscani, l'articolo 13 del citato Dm stabilisce che *"per la costituzione in giudizio e il deposito mediante il S.I.Gi.T. degli atti e documenti riferiti al giudizio d'appello...valgono le medesime modalità indicate negli articoli 10, 11 e 12"*, senza, quindi, stabilire alcuna propedeuticità o obbligo rispetto alle modalità utilizzate in primo grado.

A supporto del proprio convincimento, la Ctr Toscana richiama altresì la pronuncia

della Ctr Lombardia del 5 dicembre 2017, n. 5082/1/2017, in cui è stato stabilito che la notifica dell'appello, eseguita tramite Pec addirittura prima dell'attivazione del processo tributario telematico nella realtà territoriale di riferimento, è soltanto nulla, in quanto *"la notifica è stata effettuata in una forma legislativamente prevista ed atta ad assicurare la conoscenza dell'atto da parte del suo destinatario"*, e quindi è sanabile per raggiungimento dello scopo quando la controparte si è regolarmente costituita senza contestare alcun pregiudizio al proprio diritto di difesa.

Anche la Ctr Campania, con la sentenza n. 4332/5/2018, ha ritenuto valida la notifica dell'atto di appello a mezzo Pec, in caso di primo grado svolto con modalità cartacea, sostenendo che l'unico vincolo prescritto dalla normativa che disciplina il processo tributario telematico, con riguardo alle modalità di deposito e notifica di atti processuali, sia quello stabilito dal terzo comma dell'articolo 2 del Dm 163/2013, ove la parte abbia optato per il mezzo telematico in primo grado.

La Ctr Campania precisa, inoltre, che, ai fini della valida notifica a mezzo Pec dell'atto di appello, non occorre un'espressa elezione di domicilio, ma è sufficiente la mera indicazione dell'indirizzo Pec nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado per rendere operativo *ope legis* il relativo indirizzo come "elezione di domicilio digitale".

A tale conclusione i giudici campani sono giunti richiamando l'articolo 6 del medesimo decreto, che disciplina l'elezione di domicilio digitale ai fini delle comunicazioni e delle notificazioni telematiche, stabilendo al comma 1 che *"l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata di cui all'articolo 7, ai sensi dell'articolo 18 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, contenuta nel ricorso introduttivo o nell'istanza di reclamo e mediazione notificati tramite"*

*PEC, equivale ad elezione di domicilio digitale ai fini delle comunicazioni e notificazioni telematiche”.*

È appena il caso di sottolineare che anche l'articolo 16-bis, comma 4, del Dlgs 546/1992 - in vigore dal 1° gennaio 2016 - stabilisce che *“L’indicazione dell’indirizzo di posta elettronica certificata valevole per le comunicazioni e le notificazioni equivale alla comunicazione del domicilio eletto”.*

Secondo i giudici campani, quindi, è valida la notifica dell'atto di appello all'indirizzo Pec indicato nel ricorso di primo grado, anche se cartaceo e ancorché non vi sia stata un'espressa elezione di domicilio digitale.

In ultimo l'orientamento della Corte di Cassazione secondo cui *...“Nel processo tributario, è inammissibile, con conseguente passaggio in giudicato della sentenza impugnata, l'atto di appello notificato a mezzo pec prima dell'entrata in vigore del dm. 4 agosto 2015, emanato ai sensi dell'art. 1 della l. n. 53 del 1994, secondo periodo, come modificato dall'art. 46 comma 1, lett. a), n. 2, dei dl. n. 90 del 2014 (conv., con modif., dalla l. n. 114 del 2014), in virtù del principio di specialità in base al quale detto processo è regolato n'Spetto a quello civile”* (Cass. ordd. nn.15109/118321/17,17941/16).

Sempre secondo gli Ermellini .... Se l'appello tramite PEC è avvenuto nella fase “transitoria” dell'avviamento del processo telematico tributario, nella quale era operativo solo in alcune regioni, ha ragione il Comune a dichiarare la nullità della notifica se effettuata tramite posta elettronica certificata. A ribadirlo sono stati i Giudici della Corte di Cassazione con l'ordinanza depositata il 17 aprile 2018, n. 9430.

*...” Nel processo tributario, le notifiche a mezzo posta elettronica certificata sono consentite solo laddove è operativa la disciplina del cosiddetto processo tributario telematico; in particolare, ai sensi dell'art.*

*16-bis, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, le notifiche tramite PEC degli atti del processo tributario sono previste in via sperimentale solo a decorrere dal 1° dicembre 2015 esclusivamente dinanzi alle commissioni tributarie della Toscana e dell'Umbria. Al di fuori delle ipotesi consentite, la notificazione deve ritenersi giuridicamente inesistente ed, in quanto tale, non sanabile...”.*

Va infine riportato e ricordato che, A partire dal 1° dicembre 2015, nelle Commissioni Tributarie delle Regioni Toscana ed Umbria, è consentito alle parti, previa registrazione al Sigit, utilizzare lo strumento PEC per la notifica di ricorsi e appelli. Nella fase attuativa del processo tributario telematico vige il principio della facoltatività del deposito telematico rispetto a quello tradizionale cartaceo, in base al quale ciascuna delle parti può scegliere se notificare/depositare gli atti processuali con modalità tradizionali ovvero con quelle telematiche.

In base al D.M. 163/2013 (Regolamento sull'uso degli strumenti informatici), fermo restando il principio di facoltatività, nel caso in cui si avvalga delle modalità telematiche nel procedimento di primo grado si è obbligati successivamente ad utilizzare le medesime modalità anche nel giudizio d'appello, il predetto obbligo è esteso anche al deposito degli atti successivi alla costituzione in giudizio, in base agli articoli 10 e 11 del citato Regolamento.

Per cui fatta la scelta di utilizzo della modalità telematica, ab origine, non è ammissibile invece, il passaggio dall'iter cartaceo a quello telematico (e viceversa) da un grado di giudizio all'altro, in quanto ciò costituirebbe una palese violazione della specifica normativa prevista in tema di notifica degli atti, che nel caso non si aderisca alla modalità digitale, rimane senz'altro quella sancita dalle norme del C.P.C..



## Rottamazione *ter*: si avvicina la prima scadenza del 7 dicembre 2018

di Federica Attanasi  
Avvocato Tributarista

*I decaduti dalla precedente edizione della rottamazione -bis, per aderire alla rottamazione-ter, dovranno versare entro il 7 dicembre 2018 le rate scadute di luglio, settembre e ottobre 2018. Una volta eseguito il pagamento, il contribuente non dovrà fare nulla, perché d'ufficio sarà l'agente della riscossione a comunicare l'ammontare del debito rideterminato e a trasmettere i bollettini precompilati per eseguire il versamento della rate residue. Di contro, coloro i quali non salderanno le rate pregresse entro il 7 dicembre saranno definitivamente esclusi dalla rottamazione-ter.*

Con l'approvazione del **D.L. n. 119/2018** si è dato il via al debutto della terza edizione della rottamazione delle cartelle. Il provvedimento, sulla falsa riga delle precedenti edizioni (disciplinate dall'art. 6, D.L. n. 193/2016 e dall'art. 1, D.L. n. 148/2017), prevede la possibilità di definire i carichi affidati all'agente della riscossione nel periodo compreso tra il 2000 e il 2017.

Lo sconto è rappresentato dall'azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora e l'istanza dovrà essere presentata entro

il 30 aprile 2019. Con la trasmissione della domanda, inoltre, si bloccheranno tutte le procedure esecutive e cautelari.

È, altresì, confermato che anche **la rottamazione-ter si perfezionerà solo con l'integrale e tempestivo pagamento di tutte le rate di legge e che il pagamento potrà essere eseguito anche attraverso la compensazione con i crediti certificati per appalti e forniture vantati verso la pubblica amministrazione.**

Una delle novità di maggior rilievo è rappresentata dalla tempistica dei versamenti delle somme dovute; il decreto legge ha, infatti, previsto un **numero massimo di 10 rate (che con buona probabilità nella fase di conversione in legge diventeranno 18<sup>1</sup>) scadenti il 31 luglio e il 30 novembre di ogni anno, per un massimo di cinque annualità**. Proprio questo sensibile allungamento dei termini ha richiesto un raccordo con le precedenti versioni della rottamazione al fine di “ripescare” i contribuenti che non ce l’hanno fatta a rispettare le vecchie scadenze.

Più nel dettaglio, la c.d. *rottamazione-ter* ha un intreccio complicato con le due precedenti versioni della definizione agevolata dei ruoli; per questa ragione il Decreto fiscale ha cercato di non lasciare margini di ambiguità, anche in considerazione dell’imminente scadenza della rottamazione-*bis* e dei pagamenti irregolari o incompleti relativi alla prima rottamazione.

#### - PRIMA ROTTAMAZIONE (art. 6 DI 193/2016)

Per ciò che attiene la **prima edizione della rottamazione dei ruoli**, ai sensi del D.L. 119/2018 art. 3, co. 25, è stato disposto che **i debitori che hanno presentato la domanda in base all’articolo 6 del DI 193/2016 e che:**

- ✓ per qualsiasi motivo non sono riusciti a onorare l’impegno a pagare gli importi dovuti;
- ✓ o non hanno potuto beneficiare del-

la riapertura dei termini disposta con l’articolo 1 del DI 148/2017 (quest’ultima norma, infatti, li escludeva espressamente, con la sola eccezione di chi non aveva versato le rate scadute a fine 2016 delle dilazioni in essere al 24 ottobre 2016);

**potranno essere ammessi senza condizioni di sorta alla rottamazione-*ter*, non rilevando, altresì, eventuali debiti scaduti di dilazioni pregresse.**

**Pertanto, tutti i soggetti che hanno aderito alla prima rottamazione (articolo 6 DI 193/2016) e che per qualsiasi motivo siano decaduti da essa, potranno chiedere di aderire alla definizione agevolata dei ruoli 2000/2017 depositando la relativa istanza entro il 30 aprile 2019 (e tanto senza alcuna condizione di accesso).**

In buona sostanza, la **disposizione normativa citata, consente, senza alcuna riserva, l’accesso alla rottamazione-*ter* anche ai carichi che avevano già formato oggetto di precedente richiesta di definizione nella prima edizione dell’istituto.**

Lo stesso trattamento è stato riservato dal legislatore ai contribuenti cosiddetti “riammessi” dalla rottamazione *bis*, ovvero coloro che non erano stati ammessi alla prima edizione dell’istituto in quanto, rispetto ai piani rateali in essere al 24 ottobre 2016, non avevano provveduto a effettuare tutti i versamenti con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016<sup>2</sup>. Ebbene, il comma 25 dell’articolo in commento consente a questi contribuenti di accedere alla rottamazione-*ter* sebbene nuovamente decaduti dal beneficio a causa del mancato pagamento entro il predetto termine delle

1 Un emendamento al D.L. approvato in commissione Finanze al Senato ha disposto l’aumento delle rate **da 10 a 18**, con 4 rate annuali - da pagare sempre nell’arco delle cinque annualità - con scadenza 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre di ogni anno. In sostanza è stato deciso di ridurre l’importo unitario di ogni singola rata confermando l’arco temporale di cinque anni per concludere il pagamento.

2 Questi contribuenti per essere rimessi *in bonis* secondo quanto previsto dall’art. 4 del DL 148, avrebbero dovuto versare in un’unica soluzione, entro e non oltre il 31 luglio 2018, l’importo complessivo di tutte le rate scadute al 31 dicembre 2016.

residue rate non pagate sulle dilazioni in corso. Tali contribuenti, dunque, non solo non avranno alcuna preclusione, ma potranno, altresì, giovare delle più favorevoli condizioni di pagamento previste dalla nuova edizione della rottamazione.

A ciò si aggiunga che a tali soggetti i quali, si ribadisce, sono già decaduti da ben due edizioni dell'istituto a causa del mancato pagamento delle residue somme dovute al 31/12/2016 sulle dilazioni in corso, sarà consentito, alla luce della nuova formulazione dell'istituto, non solo di poter ripresentare la domanda per gli stessi carichi ma, altresì, di fare confluire nella nuova richiesta di rottamazione anche le somme non pagate su tali dilazioni beneficiando anche sulle stesse dello stralcio di sanzioni e interessi previsto dalla misura agevolativa.

**In definitiva, coloro che sono decaduti dalla prima rottamazione, potranno liberamente beneficiare di quest'ultima terza versione presentando il modulo di adesione entro il 30 aprile 2019, senza condizioni di sorta e non rilevando eventuali morosità riferite a dilazioni pregresse.**

**- ROTTAMAZIONE BIS (art. 1, D.L. n. 148/2017)**

Se da un lato, il legislatore ha disciplinato un'ammissione incondizionata alla rottamazione-ter per i contribuenti decaduti dalla prima sanatoria, tanto non è stato previsto per i contribuenti che hanno aderito alla c.d. **rottamazione-bis**. Per quest'ultimi, infatti, ai fini dell'ammissione alla rottamazione-ter, è stato disposto l'obbligo di allinearsi ai pagamenti mancanti entro e non oltre il 7 dicembre 2018.

Preliminarmente, occorre chiarire che la rottamazione-bis ha riguardato tre tipologie di contribuenti:

a) i soggetti con carichi affidati dal 1° al

30 settembre 2017;

b) i soggetti con carichi ante 2017 mai inclusi in precedenti istanze di definizione agevolata;

c) i soggetti c.d. "ripescati" con carichi ante 2017 che, dopo aver presentato domanda per la prima rottamazione, se la sono vista rigettare per non aver pagato integralmente le rate scadute a fine 2016 riferite a dilazioni pregresse (di cui si è già trattato nel paragrafo dedicato alla prima rottamazione<sup>3</sup>).

**A fronte di tanto, la novella normativa, con i commi 21, 22, 23, 24 e 25 ha previsto nei casi di cui alle lettere a) e b) la possibilità di rientrare nei benefici della rottamazione-ter solo pagando entro il 7 dicembre 2018 tutte le rate scadute sino a ottobre 2018. Si tratta di una remissione in termini la cui attuazione rappresenta una vera e propria condizione di accesso alla terza rottamazione. Invero, una volta rispettata la scadenza del 7 dicembre, le somme residue, pari al 20% del totale, potranno essere pagate entro cinque anni. Si tratta di una vera e propria riapertura dei termini che avverrà senza maggiorazioni di sorta, poiché essa conseguirà a una rimodulazione della scadenza di legge.**

In particolare, una volta ottemperato al suddetto onere di pagamento entro il 7 dicembre, le somme residue, corrispondenti alle rate in scadenza - in origine, a novembre 2018 e febbraio 2019 - potranno essere versate entro 5 anni, con applicazione degli interessi dello 0,3%. Viceversa, **se non si ri-**

<sup>3</sup> Ad abundantiam, si ribadisce che **nei casi di cui alla lettera c (ripescati dalla prima rottamazione che avrebbero dovuto pagare in un'unica soluzione le rate scadute a fine 2016 entro lo scorso mese di luglio) è prevista la possibilità di accedere alla rottamazione-ter senza condizioni di sorta e per il totale del carico residuo**. Si tratta di condizioni decisamente favorevoli con un duplice effetto positivo: da un lato, la possibilità di fruire del più lungo periodo di dilazione di 5 anni; dall'altro, l'irrilevanza delle rate scadute a fine 2016.

**spetterà la scadenza del 7 dicembre non solo decadrà la rottamazione *bis*, ma non si potrà essere ammessi alla rottamazione-*ter*, limitatamente ai medesimi carichi.**

In buona sostanza, il comma 21 permette – ai debitori che hanno aderito alla definizione agevolata di cui all’art. 1 del DL n. 148/2017 e che effettuano entro il 7 dicembre 2018 il pagamento delle rate dovute ai fini di tale definizione – di fruire del differimento automatico del versamento delle restanti somme dovute ai medesimi fini.

**Peraltro, nessun adempimento è previsto a carico di tali debitori, cui l’agente della riscossione trasmetterà automaticamente (solo a seguito del perfezionamento del pagamento entro il 7 dicembre), entro il 30 giugno 2019, un’apposita comunicazione, nonché i bollettini precompilati per eseguire il versamento delle rate rideterminate.**

In definitiva, **chi ha già aderito alla definizione agevolata prevista dal Decreto Legge n. 148/2017 (cosiddetta “rottamazione *bis*”) ma non è riuscito a saldare le prime rate scadute a luglio, settembre e ottobre potrà regolarizzare la propria situazione entro il 7 dicembre 2018.** Per effettuare il pagamento delle rate, sarà necessario utilizzare i bollettini delle rate di luglio, settembre e ottobre 2018 allegati alla “Comunicazione delle somme dovute” già inviata da Agenzia delle entrate-Riscossione in occasione della rottamazione-*bis*<sup>4</sup>.

**Conseguentemente, senza alcun ulteriore adempimento a carico dei debitori, Agen-**

**zia delle entrate-Riscossione invierà entro il 30 giugno 2019 una nuova “Comunicazione” con il differimento dell’importo residuo da pagare relativo alla definizione agevolata 2000/2017 (cosiddetta “rottamazione *bis*”) ripartito in 10 rate di pari importo (5 anni) con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno, a partire dal 2019. Gli interessi a decorrere dal 1° agosto 2019 saranno calcolati nella misura dello 0,3%.**

Di contro, in caso di omesso ovvero insufficiente o tardivo versamento delle rate della definizione agevolata 2000/2017 entro la scadenza del 7 dicembre prossimo, per gli stessi carichi non si potrà più accedere alla “rottamazione-*ter*” e Agenzia delle entrate-Riscossione, come stabilito dalla legge, dovrà riprendere le procedure di riscossione.

In conclusione, con la rottamazione-*ter* il legislatore ha previsto per chi ha beneficiato della rottamazione *bis* e ha versato almeno una rata, la possibilità di ridefinire il proprio debito con il fisco. **La prerogativa è che il debito pregresso venga regolarizzato entro il 7 dicembre, perché solo in questo modo si potrà usufruire della rottamazione-*ter*.** Si tratta di certo di un’occasione che dovrà essere attentamente valutata da ogni singolo contribuente coinvolto, che dovrà essere consapevole del fatto che lo “sconto” previsto dalla nuova rottamazione-*ter* sarà lo stesso delle precedenti edizioni e che, di contro, per chi rateizza il tasso d’interesse non sarà più del 4%, bensì del 3% e che il pagamento potrà essere dilazionato in 5 anni con 10 rate (da pagare il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno) di pari importo.

<sup>4</sup> Una copia della Comunicazione è disponibile nell’area riservata del portale dell’Ader. In ogni caso, senza necessità di pin e password personali, si potrà chiedere una copia compilando il form dedicato sul sito. Basta inserire il codice fiscale del soggetto per il quale è stata richiesta la Definizione agevolata, allegare la documentazione necessaria al riconoscimento e indicare la casella e-mail dove ricevere la comunicazione.

## **La nozione di “profitto” ai fini della confisca per i delitti tributari**

*Commento a Corte di Cassazione, Sez.III, Sentenza n.52166 del 20 novembre 2018*



di Paola Pasquinuzzi e Martina Urban  
*Avvocati penalisti*

Nella sentenza in commento, la Corte di Cassazione affronta nuovamente la questione relativa alla determinazione del “profitto” oggetto di confisca in relazione ai reati tributari.

Occorre innanzitutto premettere che il Legislatore, con la riforma dei reati tributari attuata con il D. Lgs n. 158/2015, ha introdotto una disposizione specifica in tema di confisca e, cioè, l’art. 12 *bis*, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000, che sostanzialmente recepisce e ricalca la disciplina previgente.

Tale norma attualmente stabilisce che, per i delitti previsti dal suddetto decreto, in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti (c.d. “patteggiamento”), debba sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato (confisca diretta).

Inoltre, la norma prevede che, ove quella diretta non sia possibile, il Giudice possa disporre anche la confisca “per equivalente”, avente ad oggetto beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

In generale, la confisca è una misura ablativa del patrimonio del reo, che mira ad evitare che lo stesso possa acquisire al proprio patrimonio eventuali vantaggi economici derivanti da reato.

In riferimento ai delitti tributari, anche prima dell’introduzione del suddetto art. 12 *bis* del D. Lgs n. 74/2000, vi sono stati numerosi interventi giurisprudenziali, non sempre del

tutto conformi, in ordine alla nozione di “profitto” confiscabile.

In assenza di una norma specifica che definisca la nozione di “profitto” ai fini penali, la giurisprudenza ha inizialmente affermato che il criterio primario per identificarlo debba essere causalmente riconducibile, anche in via indiretta e mediata, all’attività criminosa posta in essere dall’agente e che in tale concetto vadano ricompresi non soltanto i beni che l’autore del reato apprende per effetto diretto e immediato dell’illecito, ma anche ogni altra utilità che lo stesso realizza come effetto mediato e indiretto dell’attività criminosa attraverso la trasformazione o l’investimento dei primi (Cass. S. U. Sez. un., 25 ottobre 2007, n. 10280).

Successivamente, i giudici di legittimità hanno affermato che il profitto sarebbe il “vantaggio economico di diretta e immediata derivazione causale dal reato ed è concretamente determinato al netto dell’effettiva utilità eventualmente conseguita dal danneggiato nell’ambito del rapporto sinallagmatico con l’ente” (Cass. Pen., Sez. un., 27 marzo 2008, n. 26654).

In tema di delitti tributari, la Suprema Corte affronta direttamente il problema ritenendo che “il profitto, confiscabile anche nella forma per equivalente, del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all’art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000, è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell’accertamento del debito tributario” (Cass. pen., sez. Un., 31 gennaio 2013, n. 18374).

In linea con questa pronuncia, la Cassazione ha ulteriormente ampliato la nozione di profitto per i reati tributari, che comprende non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell’illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell’attività criminosa.

Inoltre, nei procedimenti aventi a oggetto i suddetti delitti, qualora il reato in questione sia stato commesso dal legale rappresentante di una Società, è possibile procedere alla confisca diretta del profitto di reato in capo all’ente, reale beneficiario del risparmio di imposta che costituisce il profitto del reato, potendo essere oggetto di confisca diretta anche il denaro liquido o altro bene fungibile nella disponibilità della società e, solo in un secondo momento, procedere alla confisca per equivalente a carico dell’imputato persona fisica, in caso risulti impossibile individuare il profitto diretto del reato in capo all’ente stesso (*cf.* Cass. Pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561 Gubert).

Occorre sottolineare che tali pronunce sono relative a fattispecie riguardanti lo specifico delitto tributario di “sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte” di cui all’art. 11 del D.Lgs n. 74/2000, in relazione al quale la norma espressamente prevede che la condotta

sia diretta a eludere il pagamento di imposte, interessi e sanzioni.

Per quanto riguarda gli altri delitti tributari e, cioè, quelli relativi all'uso o all'emissione di fatture false, di dichiarazione infedele o di omesso versamento, si è posto il problema di stabilire concretamente se il profitto confiscabile consista nella sola imposta evasa oppure se debba intendersi esteso anche ad interessi e sanzioni.

Sul tema la giurisprudenza appare divisa.

Un primo orientamento, richiamandosi alle citata giurisprudenza a Sezioni Unite in materia di "sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte" di cui all'art. 11 del D.Lgs n. 74/2000, ritiene che per tutti i delitti tributari il profitto confiscabile sia identificabile nell'intero debito tributario, costituito da imposte, interessi e sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento fiscale, quale vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato (Cass. Pen. Sez. III, 5 dicembre 2017, n. 267).

Parte della giurisprudenza, invece, ha affermato che, nell'ipotesi di "*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti*" di cui all'art. 2 del D. Lgs n. 74/2000, il profitto del reato "*non può avere ad oggetto le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito*" (cfr. Cass. Pen. Sez. III, 20 gennaio 2017, n. 28047).

Dato il quadro giurisprudenziale di cui sopra, la sentenza in commento effettua una precisazione importante in ordine alla suddetta questione.

Infatti, nel richiamare il secondo degli orientamenti suddetti, la Suprema Corte distingue l'ipotesi di reato di cui all' art. 11 D.lgs. 74/2000 rispetto agli altri delitti, ribadendo che, nel caso di "*sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*", il profitto vada individuato "*nel complesso dei beni sottratti alla garanzia patrimoniale in funzione del debito nei confronti dell'Erario*", debito che la norma stessa individua come la somma di imposte, interessi e sanzioni.

Inoltre, nella sentenza in esame, la Suprema Corte precisa che, nel caso del delitto dichiarativo di cui all'art. 2 del D.Lgs n. 74/2000, il profitto è costituito solo dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, e per questo " non può avere ad oggetto le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito, che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione" (Cass. Pen. Sez. III, 6 luglio 2018, n. 52166).

Da tale statuizione sembrerebbe potersi ritenere che - a differenza dell'ipotesi di cui all'art. 11 - per tutti i delitti dichiarativi il profitto confiscabile possa essere limitato al solo importo del tributo evaso, ad esclusione delle sanzioni.

Rimane comunque aperta la questione sulla concreta determinazione del “profitto da reato” in tema di delitti tributari, questione particolarmente significativa, dato l’attuale rilievo dello strumento del sequestro preventivo ai fini della futura confisca nell’accertamento e nella repressione dei reati in questione.

## **Limiti stringenti alla possibilità di Agenzia Entrate riscossione di farsi difendere da avvocati di libero foro. Riflessi sui giudizi in corso.**

*Commento a Corte di Cassazione, Sentenza n.28684 del 9 novembre 2018*



di Luca Mariotti  
*Dottore Commercialista*

La Sentenza n. 28684 della Corte di Cassazione, depositata il 9 novembre 2018 (Pres. Chindemi, Rel. Balsamo) affronta alcune questioni fondamentali per i processi tributari nei quali è parte Agenzia delle Entrate Riscossione.

Si tratta di questioni che avranno, riteniamo, rilievo assoluto per i contribuenti impegnati in controversie in materia di riscossione. Soprattutto davanti al Giudice di Legittimità.

In particolare è importante la negazione della possibilità del nuovo Ente di avvalersi di avvocati di libero foro, almeno senza attivare determinate procedure, visto che, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 9 co. 1, lett. d, del D.lgs. n. 156/2015, l'art. 11 cit. al comma 2 dispone ora che *"l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate [...] e riscossione nei cui confronti è proposto un ricorso, sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata [...]"*.

Ma andiamo per ordine.

Le questioni importanti che la Corte esamina ci sembrano due. Ad esse faremo dunque riferimento.

Visto che la prima si risolve in una (motivatissima) accettazione del criterio per cui i rapporti processuali di Equitalia si considerano trasferiti al nuovo ente di riscossione, la rilevanza

maggiore viene ad essere acquisita dalla seconda delle questioni, ovvero quella dei limiti di affidamento della procura ad avvocati del libero foro e alle conseguenze processuali della scelta. Non a caso abbiamo fatto riferimenti ad essa nel titolo.

Va detto che la motivazione della sentenza è molto ricca ed è espressa con logica giuridica ineccepibile.

Ad essa faremo quindi un riferimento costante, non essendovi necessità di molte spiegazioni. Cercheremo solo di rendere, per quanto possibile, l'esposizione più scorrevole possibile.

### **- Effetti del subentro di Agenzia delle Entrate Riscossione al posto ed in luogo di Equitalia servizi di Riscossione S.p.a.**

La Corte ricorda come il D.L. n. 193 del 2016, art. 1, comma 1 preveda una particolare forma di scioglimento delle società del Gruppo Equitalia e la sostituzione nell'attività di riscossione nazionale di Equitalia con l'Agenzia delle Entrate ed in particolare da un nuovo ente strumentale (Agenzia Entrate riscossione)<sup>1</sup>.

Per quanto riguarda l'istituzione del nuovo ente la normativa prevede che al fine di garantire la continuità e la funzionalità delle attività di riscossione, sia istituito un ente pubblico economico, denominato "Agenzia delle entrate Riscossione" sottoposto all'indirizzo e, alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze. A tal riguardo l'Agenzia delle entrate provvede a monitorare costantemente l'attività dell'Agenzia delle entrate Riscossione, secondo principi di trasparenza e pubblicità.

Quanto poi ai rapporti tra Equitalia e AE Riscossione viene precisato che vi è un subentro, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia e che il nuovo ente assume la qualifica di agente della riscossione con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo 1, capo 2, e al titolo 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. L'ente ha altresì autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione.

Per la Corte, per quanto appena esposto, si viene a determinare una successione nel processo tra Equitalia e Agenzia delle Entrate riscossione. Ma non si tratta della successione prevista dall'art. 110 c.p.c.: in tale regola infatti la successione nel processo è circoscritta

---

<sup>1</sup> "A decorrere dal 10 luglio 2017 le società del Gruppo Equitalia sono sciolte. Le stesse sono cancellate d'ufficio dal registro delle imprese ed estinte, senza che sia esperita alcuna procedura di liquidazione....." Il D.L. n. 193 del 2016, art. 1, comma 2 del dispone che: "dalla data di cui al comma 1, l'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale, di cui al D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 3, comma 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248, riattribuito all'Agenzia delle Entrate di cui al D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, art. 62, è svolto dall'ente strumentale di cui al comma 3".

all'ipotesi del *"venir meno della parte per morte o per altra causa"*. In questo caso la normativa sul trasferimento di funzioni ha invece concepito un nuovo soggetto giuridico e dunque non si è dinanzi a una situazione rilevante ex art. 110 c.p.c., ma a una vicenda traslativa di posizioni attive e passive specificamente determinate. Già in passato si era deciso che nel caso del trasferimento di funzioni dal Ministero delle finanze alle agenzie fiscali e dalle preesistenti concessionarie per la riscossione alla stessa Equitalia spa, era stato ricondotto il fenomeno successorio, sul piano processuale, all'art. 111, e non all'art. 110 cod. proc. civ..

E, applicando l'articolo 111 c.p.c., la successione processuale continua tra le parti originarie, con la conseguenza che l'originario titolare del diritto mantiene la sua legittimazione attiva (ad causam) conservando tale posizione anche nel caso di intervento del successore a titolo particolare (S.U. n 22727 del 2011).

Per la Corte poi la disciplina della prosecuzione del giudizio da parte del successore a titolo universale o particolare non può essere ritenuta incompatibile con il giudizio di legittimità.

Mancano in particolare delle norme che espressamente la escludano.

Non si ravvisa poi, in alcun modo, una incompatibilità con le forme del processo di cassazione. Scindendo tuttavia tra i possibili atti del giudizio di cassazione, la Corte ritiene che la costituzione in giudizio dell'ente subentrante deve avvenire, per l'ovvia esigenza di assicurare una forma simile a quella del ricorso e del controricorso, mediante un atto che, assumendo la natura sostanziale di atto di intervento, dev'essere anche partecipato alla controparte mediante notificazione.

Ciò, in vista dell'assicurazione del contraddittorio della controparte sulla nuova manifesta legittimazione. Di qui la necessità che la costituzione avvenga con ricorso ed allegata procura speciale.

#### **- L'agenzia delle entrate riscossione e l'impossibilità di farsi difendere da avvocati del libero foro**

Sempre la normativa che istituisce il nuovo ente prevede che esso è autorizzato ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato<sup>2</sup>, fatte salve le ipotesi di conflitto e comunque su base convenzionale.

Il che non esclude che il nuovo ente possa anche chiedere di essere assistito da avvocati del

---

<sup>2</sup> Ai sensi dell'art. 43 del testo unico delle leggi e delle norme giuridiche sulla rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato e sull'ordinamento dell'Avvocatura dello Stato, di cui al R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611 (art. 1 comma 8 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193)

libero foro, ma solo sulla base di specifici criteri definiti negli atti di carattere generale deliberati dal comitato di gestione<sup>3</sup> e secondo i parametri selettivi di affidamento di cui al D.Lgs. n. 50 del 2016 (Codice dei contratti pubblici).

In generale l'ente verrà ad essere rappresentato, davanti al tribunale e al giudice di pace, da propri dipendenti delegati, che possono stare in giudizio personalmente. Per la Corte è stata dunque estesa dalle norme del 2016 l'inammissibilità della rappresentanza processuale volontaria anche all'ufficio dell'agente della riscossione, il quale quindi deve stare in giudizio direttamente.

Cioè in persona dell'organo che ne ha la rappresentanza verso l'esterno o di uno o più suoi dipendenti dallo stesso organo all'uopo delegati. Non può dunque farsi rappresentare in giudizio da un soggetto esterno alla sua organizzazione, tranne che nelle ipotesi in cui può avvalersi della difesa dell'avvocatura dello Stato, come espressamente previsto dall'art. 1, comma 8 del decreto legge istitutivo (193/2016).

Per quanto riguarda l'intervento dell'Avvocatura dello Stato essa, in aggiunta al patrocinio obbligatorio in favore delle Amministrazioni dello Stato, può essere autorizzata ad assumere la rappresentanza e difesa anche di Amministrazioni pubbliche non statali e di enti pubblici sovvenzionati, sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato (c.d. patrocinio autorizzato).

Condizione necessaria per l'esercizio di questo patrocinio è l'esistenza di un provvedimento di autorizzazione che può essere costituito da una *"disposizione di legge, di regolamento o di altro provvedimento approvato con regio decreto"*<sup>4</sup>, i quali, nel caso specifico, devono essere *"promossi di concerto"* con i Ministri della Giustizia e dell'Economia e delle Finanze<sup>5</sup>.

La citata recente normativa, in coerenza con il R.D. n. 1611 del 1933, art. 43, espressamente richiamato<sup>6</sup>, introduce il patrocinio autorizzato ai fini della rappresentanza in giudizio dell'Avvocatura, anziché quello obbligatorio come per gli enti pubblici statali.<sup>7</sup>

Rimane, per Agenzia delle Entrate Riscossione, la facoltà di avvalersi di avvocati del libero foro e non dell'Avvocatura dello Stato solo in casi eccezionali previa apposita e motivata delibera dell'organo di vigilanza.

La scelta di un avvocato del libero foro invece dell'Avvocato dello Stato non è discreziona-

3 Art. 1 comma 5 del d.l. 193/2016 cit.

4 R.D. 30 ottobre 1933, n. 1611 Art. 43

5 Per effetto delle modifiche introdotte dalla L. 12 gennaio 1991, n. 13, art. 11

6 Secondo cui *"l'Avvocatura dello Stato può assumere la rappresentanza e la difesa nei giudizi attivi e passivi avanti all'autorità giudiziaria, i collegi arbitrali, le giurisdizioni amministrative e speciali amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela o anche alla sola vigilanza dello Stato, sempre che sia stata autorizzata da disposizione di legge, di regolamento o di altro provvedimento con regio decreto"*,

7 Previsto dall'art. 9 del predetto R.D..

le, poiché deve rispettare anche il D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, art. 4 (Codice dei contratti pubblici) e dunque l’Agenzia deve operare nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità, trasparenza, efficienza ed economicità.

La citata disciplina ha disposto difatti che l’affidamento dell’incarico difensivo ad avvocati del libero foro è condizionato ai medesimi criteri di selezione di cui al codice dei contratti pubblici e soprattutto, agli specifici criteri definiti negli atti di carattere generale del comitato di gestione, *“che disciplinano l’organizzazione e il funzionamento dell’ente”* e che devono quindi individuare i casi di accesso al patrocinio del libero foro in alternativa a quello dell’avvocatura dello Stato.

In questo ambito la Corte di Cassazione menziona il Regolamento di amministrazione di Agenzia delle entrate-Riscossione deliberato dal Comitato di Gestione il 26 marzo 2018, ed approvato dal Ministero dell’economia e delle finanze il 19 maggio 2018.

Esso, nel disciplinare l’aspetto relativo al patrocinio legale, dopo aver ribadito che esso *“si avvale”* del patrocinio dell’avvocatura dello Stato R.D. n. 1611 del 1933, ex art. 43, stabilisce che l’ente stesso possa *“continuare ad avvalersi di avvocati del libero foro”*, ma soltanto a) *“in via residuale”* e b) *“nei casi in cui si accerti l’impossibilità dell’Avvocatura di Stato di assumere il patrocinio”*.

Attivata questa procedura eccezionale, poi, la scelta va fatta 1) secondo le modalità operative concordate con apposita convenzione; 2) scegliendo avvocati del libero foro iscritti nell’elenco avvocati dell’Ente e dallo stesso indicati.

Se osserviamo le condizioni poste dal regolamento si vede che sono sì precisati i casi di accesso al libero foro, ma non le ragioni specifiche.

Dunque la Corte rileva che questa formulazione del regolamento non assolve alla funzione della delibera motivata di cui al R.D. n. 1611 del 1933, art. 43, comma 4, il quale prevede che *“Salve le ipotesi di conflitto, ove tali amministrazioni ed enti intendano in casi speciali non avvalersi della Avvocatura dello Stato, debbono adottare apposita motivata delibera da sottoporre agli organi di vigilanza”*.

Conclusivamente, il regolamento non è, da solo, atto idoneo a legittimare il ricorso al patrocinio dell’avvocato del libero foro, stabilendo solo i presupposti che ne determinano la possibilità di derogare, nel caso concreto, alla regola generale.

Con tali limiti, non potendo contare su criteri generali codificati, solo una deliberazione determinata e concreta, che si riferisce a giudizi individuati e che disciplina casi concreti e reali, può effettivamente soddisfare - individuando la sussistenza in concreto delle condizioni che sottendono la scelta alternativa, specificamente approvata dagli organi competenti - la

---

volontà legislativa di vincolare la scelta del modello legale di difesa a precise e specifiche condizioni individuate dall'organo deliberante.

Di conseguenza, laddove il mandato all'avvocato del libero foro sia stato rilasciato senza il vaglio dell'organo di vigilanza e non ricorra un caso di urgenza oppure non si sia in presenza di un documentato conflitto di interessi reale, tale atto è nullo.

Esso è suscettibile di sanatoria soltanto nei limiti stabiliti dall'art. 125 cod. proc. civ. (e a certe condizioni), ma esclusivamente per i giudizi di merito e non per il giudizio di cassazione, a meno che si sia formato giudicato interno sul punto.

Infatti, la determinazione dell'organo deliberante si configura come un requisito indispensabile per la validità del mandato difensivo conferito all'avvocato del libero foro e la sua mancanza determina la nullità del mandato al suddetto avvocato il quale rimane sfornito dello jus postulandi in nome e per conto dell'ente.

Ciò vale a maggior ragione per il giudizio di cassazione per il quale, secondo un consolidato e condiviso indirizzo della Corte, tale vizio non solo è rilevabile anche d'ufficio, come accade per tutti i giudizi, ma determina, in considerazione della nullità del mandato per agire o per resistere in sede di legittimità, la nullità assoluta del ricorso (o del controricorso), incidendo sulla relativa ammissibilità. Infatti l'invalidità della procura non può venire sanata attraverso l'ordine di rinnovazione della stessa ai sensi dell'attuale (post L. n. 69 del 2009) art. 182 cod. proc. civ., dato che l'applicazione di detta norma non è conciliabile con la disciplina del conferimento della procura per il giudizio di cassazione, visto che l'art. 365 cod. proc. civ. considera l'esistenza della procura speciale e, dunque, di una procura speciale valida, come un requisito di ammissibilità del ricorso per cassazione, ed inoltre l'art. 366 cod. proc. civ., n. 5, esigendo che il ricorso indichi la procura, palesa che essa deve esistere prima del ricorso.

La previsione a pena di inammissibilità ricollegata alla proposizione del ricorso, allora, comportando che il relativo requisito debba sussistere al momento di detta proposizione, impedisce la configurabilità del potere di rinnovazione.

## Corte di Cassazione, Sez. III, Sentenza n. 52166 del 20 novembre 2018

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAVALLO Aldo - Presidente -  
Dott. ANDREAZZA Gastone - Consigliere -  
Dott. SEMERARO Luca - Consigliere -  
Dott. SCARCELLA Alessio - Consigliere -  
Dott. MACRI' Ubalda - rel. Consigliere -  
ha pronunciato la seguente:

### SENTENZA

sul ricorso proposto da:

T.S., nato a (OMISSIS),

avverso l'ordinanza in data 1.2.2018 del Tribunale del riesame di Latina;

visti gli atti, il provvedimento impugnato ed il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Dott. Ubalda Macri;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore

Generale, Dott. Pietro

Gaeta, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso.

### RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza in data 1.2.2018, il Tribunale del riesame di Latina ha confermato il decreto di sequestro preventivo del Giudice per le indagini preliminari della stessa città in data 14.11.2017 nell'ambito di un procedimento per reati tributari ( a carico, tra l'altro, di T.S..

2. Con un unico motivo, l'indagato deduce la violazione dell', comma 1, lett. b) ed c), in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 11 e 12-bis, art. , comma 2 e art. 322-ter c.p.p.. Censura la motivazione dell'ordinanza in merito alla nozione di profitto del reato confiscabile, ai sensi del . Segnala che tutti i provvedimenti succedutisi nella vicenda - richiesta di misura cautelare del Pubblico ministero, decreto di sequestro del Giudice per le indagini preliminari, ordinanza del Tribunale di Roma - erano affetti da una macroscopica violazione di legge. Il sequestro poi era affetto da radicale nullità perchè avente ad oggetto un profitto individuato in modo erroneo. Precisa che lo stesso, nel caso della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, non poteva essere individuato nel debito tributario, ma doveva essere individuato nel valore del bene sottratto alla garanzia del creditore. Nella specie v'era stata un'illegittima dilatazione del profitto, quantificato in Euro 229.832,88, che non aveva a che fare con il danno per l'Ente, rispetto alla condotta fraudolenta ipotizzata dal Pubblico ministero e relativa alla sottrazione di 18 automezzi mai valutati in termini economici. Di qui l'ulterio-

re doglianza, mal interpretata dal Tribunale del riesame, secondo cui mancava in atti una consulenza tecnica estimativa dei mezzi sottratti alla garanzia patrimoniale dell'Erario. L'assoluta carenza di determinazione del profitto, conseguente all'errore concettuale evincibile dalle motivazioni dei provvedimenti impugnati e dovuta alla confusione del debito d'imposta con i beni oggetto di sottrazione, aveva comportato una misura ablativa sproporzionata ed illegittima soprattutto con riferimento al sequestro per equivalente sui beni degli indagati. Da ciò anche la nullità del decreto di sequestro e dell'ordinanza impugnata per violazione del art. 12-bis, artt. 1015 e 1016, comma 3.

### CONSIDERATO IN DIRITTO

3. La difesa dell'indagato riproduce in questa sede doglianze già vagliate dal Tribunale del riesame: a) il sequestro preventivo era illegittimo in relazione all'individuazione del profitto del reato per mancanza dei presupposti di legge fondanti il sequestro per equivalente; b) il profitto non era stato individuato in modo preciso; c) v'era un'evidente sproporzione tra il valore dei mezzi sequestrati ed il debito vantato dall'Erario.

3.1. Il Tribunale del riesame ha ben spiegato, in ordine al fumus che dall'informativa dell'Agenzia delle Entrate del 19.1.2017 e dalla nota della Guardia di Finanza del 9.10.2017 era emerso un meccanismo fraudolento, consistente in una simulata alienazione di beni mobili, nella specie di mezzi per il trasporto su strada, priva di una causa legittima ed economicamente razionale, finalizzata esclusivamente alla sottrazione della garanzia patrimoniale in danno dell'Erario. Ha evidenziato i seguenti indizi: la cessione degli autocarri era datata 31.12.2013, ma dai certificati di proprietà era risultato un trasferimento in data successiva alla messa in liquidazione della cedente; solo nel 2014 la cessionaria aveva intrapreso l'attività del trasporto di merci su strada; le due società, la cedente Asi e la cessionaria, Pubbli 3000 Food erano amministrate dallo stesso soggetto, finchè la prima era andata in liquidazione, ed avevano avuto come intermediario nella presentazione delle dichiarazioni, D.R.S.; non era stata prodotta la documentazione comprovante l'effettivo pagamento del prezzo che, peraltro, era macroscopicamente (pari a circa 10 volte) superiore al valore di mercato dei beni; l'Asi non aveva indicato, nè nella dichiarazione del 2013 nè in quella del 2014, l'operazione imponente descritta; il complessivo svuotamento del patrimonio della società gravata aveva consentito dunque d'impedire l'utile espletamento della procedura esecutiva; la stessa operazione fraudolenta aveva poi di fatto creato un credito IVA inesistente, posto in compensazione ex art. 10-bis del D.Lgs. n. 486/1997.

Ha precisato, con riferimento alla nozione di profitto, che la garanzia patrimoniale consisteva nel patrimonio del debitore complessivamente considerato e costituito da ciò che esisteva al momento della formazione del credito nonchè dagli elementi attivi sopravvenuti. Non poteva ritenersi che la garanzia corrispondesse al solo valore dei mezzi di trasporto fraudolentemente alienati con l'operazione simulata, in quanto si sarebbe trascurato il risparmio d'imposta che la società aveva ottenuto. Era emerso che il danno all'Erario si era già verificato in misura ragguagliabile al quantum dell'imposta evasa e che era venuto meno il legittimato passivo del rapporto perchè l'Asi era stata cancellata dal registro delle imprese. Il decreto impugnato aveva correttamente individuato il profitto contestato nell'ammontare dell'imposta evasa, potendo consistere in un risparmio di spesa derivante dal mancato pagamento del tributo.

In merito alla mancanza di proporzionalità del sequestro ed all'illegittima estensione sui beni personali dell'indagato in ragione del valore dei beni alienati, ha segnalato l'assenza di sproporzione. Dall'informativa della Guardia di Finanza era emerso che il valore dei beni era inferiore rispetto a quello indicato nell'atto di cessione simulato; inoltre, solo 8 dei 18 mezzi sottratti fraudolentemente erano stati sottoposti al vincolo per un totale di Euro 36.000,00. L'evidenziata circostanza aveva reso legittimo il sequestro per equivalente disposto sui beni personali degli indagati, stante l'accertata impossibilità di procedere, per il totale, all'imposizione del vincolo in via diretta. In conclusione, non ravvisandosi la sproporzione tra il valore dei beni sottoposti al vincolo e l'ammontare del sequestro corrispondente al profitto del reato, ma preso atto dell'evidente insufficienza di quanto sequestrato in via diretta, era stato ritenuto congruo il rigetto dell'istanza.

Ha precisato poi di non essere il soggetto deputato alla disposizione di una consulenza tecnica.

Il Collegio condivide le conclusioni del Tribunale del riesame con una sola precisazione in merito alla nozione di profitto che non inficia tuttavia la tenuta complessiva del provvedimento. Ed invero, va ribadito l'orientamento di questa Sezione secondo cui nel reato di cui al art. 10-bis del D.Lgs. n. 486/1997 il profitto va individuato nel complesso dei beni sottratti alla garanzia patrimoniale (Cass., Sez. 3, n. 10214/15, Chiarolanza, Rv 262754 e n. 40234/15, Trust e altro, Rv 265036) in funzione del debito nei confronti dell'Erario. Questa Sezione ha ulteriormente precisato con sentenza n. 28047/17, Giani e altro, Rv. 270429, che in tema di reati tributari, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente è costituito dal risparmio economico derivante dalla sottrazione degli

importi evasi alla loro destinazione fiscale, che costituisce profitto del reato dichiarativo di frode fiscale di cui del e non può avere ad oggetto le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito, che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione: in motivazione, la Corte ha chiarito che il sequestro e la confisca delle sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento è, invece, configurabile con riferimento alla fattispecie di sottrazione fraudolenta di cui del medesimo in quanto il profitto dell'attività distrattiva dei beni oggetto di possibile apprensione da parte dell'Erario deve essere calcolato con riferimento all'intero debito erariale, comprensivo delle sanzioni collegate e di tutti gli accessori esigibili. In altri termini, premesso che nell'ipotesi del il debito tributario è comprensivo di sanzioni ed interessi come specificato dalla sentenza a Sezioni unite n. 18374/13, Adami ed altro, Rv 255036, il profitto confiscabile è pari al valore dei beni sottratti. Nella specie, il debito nei confronti dell'Erario era pari ad Euro 229.832,88, i beni sottratti erano 18 camion di cui solo 8 erano stati rinvenuti per un valore di Euro 36.000,00, al Tribunale del riesame era inibito l'ordine di una consulenza tecnica, sicchè non irragionevolmente lo stesso ha ritenuto legittimo il decreto di sequestro preventivo del Giudice per le indagini preliminari per l'ammontare corrispondente al debito.

Al rigetto del ricorso segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P. Q. M.

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Motivazione semplificata.

Così deciso in Roma, il 6 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 20 novembre 2018

## Corte di Cassazione, Sentenza n.28684 del 9 novembre 2018

### Esposizione del fatto

1. G. e P.C. riassumevano, con atto del 2.2.2009, il giudizio introdotto dal loro de *cuius*, M.C., il quale, a suo tempo, aveva impugnato il preavviso di fermo di veicolo fondato su 59 cartelle, recanti crediti per sanzioni tributarie e sanzioni relative al c.d.s, insistendo nella originaria eccezione di nullità della notifica delle cartelle al portiere non seguite dall'invio della raccomandata informativa ed impugnando le sanzioni, in quanto intrasmissibili agli eredi dei trasgressori di leggi tributarie ai sensi degli artt. 3 e 15 della L. n. del 1929.

La C.T.P. di Roma dichiarava il difetto di giurisdizione in ordine alle cartelle relative alle violazioni del c.d.s (attribuite alla giurisdizione del giudice di pace) e rigettava la residua impugnazione relativa all'insussistenza dell'obbligo tributario in capo agli eredi, ritenendo applicabile l'art.11 co 7 della l. 689/81. La sentenza veniva appellata dai contribuenti dinanzi alla C.T.R. del Lazio che respingeva il gravame, affermando l'inammissibilità del ricorso proposto in primo grado per la tardiva contestazione delle cartelle esattoriali, in quanto regolarmente notificate al contribuente a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento.

Avverso la sentenza indicata in epigrafe propongono ricorso per cassazione i coeredi svolgendo quattro motivi.

In prossimità dell'originaria udienza dinanzi alla Sezione, i ricorrenti hanno depositato memorie difensive ad illustrazione del ricorso.

La società di riscossione resiste con controricorso.

Con successiva memoria si è costituita l'Agenzia delle Entrate -servizi di riscossione – con la nomina del nuovo difensore.

### Esposizione delle ragioni di diritto

2. In data 22 ottobre 2018 si è costituita in giudizio "Agenzia delle Entrate- Riscossione" in veste di ente pubblico economico successore universale di Equitalia, ex art. 1, 3 co., d.l. 193/16 conv. in l. 225/16.

La costituzione è avvenuta – in base all'allegata procura alle liti, autenticata il 19.12.14 e rilasciata dall'allora direttore generale di Equitalia Sud spa – con nomina di nuovo difensore in persona dell'avv. Z.V. del foro di Roma, a seguito del decesso, in data 29.12.13, del precedente (unico) difensore di Equitalia Sud, l'avv. R.Z. di Roma.

3. La nullità della procura, per le ragioni che di seguito saranno esposte, determina l'invalidità dell'atto di costituzione dell'Agenzia – riscossione, con la conseguente inutilizzabilità delle istanze e delle deduzioni in esso contenute (peraltro di mero richiamo alle già svolte difese), anche ai fini della liquidazione delle spese di lite, riferibili all'ente di nuova costituzione.

4. Com'è noto, il primo comma dell'art. 1 del D.L. 193/2016 prevede che: "A decorrere dal 10 luglio 2017 le società del Gruppo Equitalia sono sciolte. Le stesse sono cancellate d'ufficio dal registro delle imprese ed estinte, senza che sia esperita alcuna procedura di liquidazione. .... Il secondo comma dell'art. 1 del D.L. 193/2016 dispone che: "dalla data di cui al comma 1, l'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazio-

nale, di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, riattribuito all'Agenzia delle Entrate di cui all'articolo 62 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è svolto dall'ente strumentale di cui al comma 3".

Il terzo comma, espressamente richiamato dalla precedente disposizione normativa, recita: "Al fine di garantire la continuità e la funzionalità delle attività di riscossione, è istituito un ente pubblico economico, denominato «Agenzia delle entrate Riscossione» sottoposto all'indirizzo e, alla vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze. L'Agenzia delle entrate provvede a monitorare costantemente l'attività dell'Agenzia delle entrate Riscossione, secondo principi di trasparenza e pubblicità. L'ente subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia di cui al comma 1 e assume la qualifica di agente della riscossione con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo I, capo II, e al titolo II, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. L'ente ha autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione".

5. Il trasferimento di funzioni operato dalla citata normativa ha comportato, infatti, il verificarsi, sul piano processuale, di un fenomeno successorio riconducibile non all'art. 110 cod. proc. civ., che concerne la successione nel processo nell'ipotesi del "venir meno" della parte per morte o per altra causa, bensì all'art. 111 del medesimo codice, con eventuale legittimazione concorrente e non sostitutiva del successore a titolo particolare, derivante dal fatto che una norma abbia concepito un nuovo soggetto giuridico come destinatario di un trasferimento di funzioni e di attribuzioni prima conferite ad altri (Cass. nn. 7318 e 21773 del 2014).

Infatti, in base all'art. 110 c.p.c., la successione nel processo è circoscritta all'ipotesi del "venir meno della parte per morte o per altra causa"; mentre, ove una norma abbia concepito un nuovo soggetto giuridico come destinatario di un trasferimento di funzioni e di attribuzioni altrimenti prima conferite, non si è dinanzi a una situazione rilevante ex art. 110 c.p.c., ma a una vicenda traslativa di posizioni attive e passive specificamente determinate (Cass. n.15869/2018; n. 12310/2018).

Analogamente a quanto accaduto con il trasferimento di funzioni sia dal Ministero delle finanze alle agenzie fiscali ex art. 57 d.lgs. 300/99 (Cass. SSUU 3116/06; Cass. 1925/08) e dalle preesistenti concessionarie per la riscossione alla stessa Equitalia spa ex art. 3 d.l. 203/05 conv.in l. 248/05 (Cass. 7318/14, la quale ha anch'essa ricondotto il fenomeno successorio, sul piano processuale, all'art.111, e non all'art.110 cod.proc.civ.).

La successione a titolo particolare nel diritto della parte non ha effetto sul rapporto processuale che, in virtù del principio stabilito dall'art. 111 cod. proc. civ., continua tra le parti originarie, con la conseguenza che l'originario titolare del diritto mantiene la sua legittimazione attiva (ad causam) conservando tale posizione anche nel caso di intervento del successore a titolo particolare (S.U. n 22727 del 2011; Cass. n. 1552/2011; n. 21773/2014).

Sicché, la sentenza che viene pronunciata nei confronti della parte originaria ha comunque effetto contro il successore a titolo particolare, il quale può intervenire o essere chiamato nel giudizio, divenendone parte a tutti gli effetti (Cass. n. 8477/2015).

Ha osservato, al riguardo, questa Corte che, nel giudizio di cassazione, essendo ininfluenza la sopravvenuta morte della parte, coloro che intendano prendervi parte, in proprio nome e nella qualità di successori, possono farlo con atto di intervento o con ricorso, previo rilascio di apposita procura notarile, stante la perdurante valenza del mandato rilasciato dall'originario ricorrente. Fermo che la disciplina della prosecuzione del giudizio da parte del successore a titolo universale o particolare non può essere ritenuta incompatibile con il giudizio di legittimità, in mancanza di norme che espressamente la escludano e di una incompatibilità con le forme del processo di cassazione, si deve rilevare che le modalità della prosecuzione e, quindi, dell'ingresso del successore a titolo universale o particolare debbono adeguarsi alle forme stabilite per il ricorso considerate in relazione al profilo funzionale della prosecuzione, che è quello di apportare un elemento di novità sul piano soggettivo.

Sotto il primo profilo, va considerato che il giudizio di cassazione, carente sostanzialmente di una fase di istruzione, si svolge, salva la possibilità di interloquire nella discussione in pubblica udienza, attraverso atti tipizzati, quali il ricorso, il controricorso e, quindi, le memorie.

Solo i primi due atti introducono gli elementi sui quali si deve svolgere il giudizio, mentre le memorie hanno valore soltanto illustrativo (anche se possono essere e utilizzate per dedurre fatti sopravvenuti).

Del ricorso e del controricorso è prevista poi la notificazione in funzione dell'assicurazione del contraddittorio, mentre delle memorie solo il deposito. Sulla base di questi dati, si deve osservare che l'entrata nel processo di cassazione del successore, concretandosi in un apporto innovativo sotto il profilo soggettivo consistente nella sostituzione della legittimazione della parte originaria, allorché riguardi una parte già costituitasi con il deposito del ricorso o del controricorso, deve avvenire, per l'ovvia esigenza di assicurare una forma simile a quella

del ricorso e del controricorso, cioè degli atti che introducono gli elementi sui quali si deve svolgere il giudizio, mediante un atto che, assumendo la natura sostanziale di atto di intervento, dev'essere anche partecipato alla controparte mediante notificazione. Ciò, in vista dell'assicurazione del contraddittorio della controparte sulla nuova manifesta legittimazione.

Di qui la necessità che la costituzione avvenga con ricorso ed allegata procura speciale (Cass. 11375/2010; n. 7441 del 2011; n. 7441 del 2011; n. 3471 del 2016).

6. Quanto alla difesa in giudizio, la succitata normativa prevede (8 co.) che: "L'ente è autorizzato ad avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato ai sensi dell'articolo 43 del testo unico delle leggi e delle norme giuridiche sulla rappresentanza e difesa in giudizio dello Stato e sull'ordinamento dell'Avvocatura dello Stato, di cui al regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611, fatte salve le ipotesi di conflitto e comunque su base convenzionale".

Il legislatore ha altresì stabilito che il nuovo ente possa anche avvalersi di avvocati del libero foro, "sulla base di specifici criteri definiti negli atti di carattere generale deliberati ai sensi del comma 5 del presente articolo" e secondo i parametri selettivi di affidamento di cui al d.lgs. 50/16 ("Codice dei contratti pubblici"), statuendo inoltre che: – l'ente possa "avvalersi ed essere rappresentato, davanti al tribunale e al giudice di pace, da propri dipendenti delegati, che possono stare in giudizio personalmente"; – "ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici", l'Avvocatura dello Stato, sentito l'ente, possa in ogni caso "assumere direttamente la trattazione della causa"; – trovando applicazione, quanto a capacità processuale, l'articolo 11, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente la costituzione in giudizio "diretta" avanti alle commissioni tributarie. La norma ha esteso, dunque, l'inammissibilità della rappresentanza processuale volontaria, oltre che espressamente agli uffici dell'Agenzia delle entrate ed a quelli dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli (come già si riteneva) ed alle cancellerie o segreterie dell'ufficio giudiziario (come già previsto dal comma 3 *bis*), anche all'ufficio dell'agente della riscossione, il quale quindi deve stare in giudizio – in particolare, solo nel giudizio di merito – direttamente (o mediante la struttura territoriale sovraordinata), cioè in persona dell'organo che ne ha la rappresentanza verso l'esterno o di uno o più suoi dipendenti dallo stesso organo all'uopo delegati, e non può farsi rappresentare in giudizio da un soggetto esterno alla sua organizzazione, tranne che nelle ipotesi in cui può avvalersi della difesa dell'avvocatura dello Stato, come espressamente previsto dall'art. 1 comma 8° del citato decreto legge, sebbene detto ente non appartenga propriamente all'ambito delle Amministrazioni dello Stato – trattandosi di ente pubblico economico – alle quali normalmente si riferisce la previsione circa la rappresentanza, il patrocinio e l'assistenza in giudizio per il tramite dell'Avvocatura dello Stato (art. 1 del r.d. n. 1611 del 1933).

7. A tal proposito, va rammentato che l'Avvocatura dello Stato, in aggiunta al patrocinio obbligatorio in favore delle Amministrazioni dello Stato, può essere autorizzata ad assumere la rappresentanza e difesa anche di Amministrazioni pubbliche non statali e di enti pubblici sovvenzionati, sottoposti a tutela od anche a sola vigilanza dello Stato (c.d. patrocinio autorizzato). Condizione necessaria per l'esercizio di questo patrocinio è l'esistenza di un provvedimento di autorizzazione che, in virtù di quanto disposto dall'art. 43 cit., può essere costituito da una "disposizione di legge, di regolamento o di altro provvedimento approvato con regio decreto", i quali, per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 11 della legge 12 gennaio 1991, n. 13, devono essere "promossi di concerto" con i Ministri della Giustizia e dell'Economia e delle Finanze.

Quando sia intervenuto il detto provvedimento, la rappresentanza e la difesa in giudizio sono assunte dall'Avvocatura "in via organica ed esclusiva" (art. 43 del TU cit. come modificato dall'art. 11 della legge n. 103 del 1979), sicché si applicano le stesse regole del patrocinio obbligatorio, fatta salva l'ipotesi di un conflitto con lo Stato o con le Regioni.

Salva la suddetta ipotesi di conflitto di interessi, le Amministrazioni e gli enti suindicati (anche regionali) possono decidere di non avvalersi della Avvocatura dello Stato soltanto "in casi speciali" e previa adozione di "apposita motivata delibera da sottoporre agli organi di vigilanza". Si tratta, quindi, di una facoltà esercitabile in casi di carattere eccezionale, come è stato espressamente confermato nel parere del Consiglio di Stato, Sez. II, 29 ottobre 1986, n. 2025 e nella deliberazione della Corte dei Conti 6 aprile 1984, n. 1432, con riguardo al patrocinio delle Università statali e degli altri istituti statali di istruzione superiore.

8. La citata recente normativa, in coerenza con l'art. 43 del R.D. n. 1611/1933, espressamente richiamato, secondo cui "l'Avvocatura dello Stato può assumere la rappresentanza e la difesa nei giudizi attivi e passivi avanti all'autorità giudiziaria, i collegi arbitrali, le giurisdizioni amministrative e speciali amministrazioni pubbliche non statali ed enti sovvenzionati, sottoposti a tutela o anche alla sola vigilanza dello Stato, sempre che sia stata autorizzata da disposizione di legge, di regolamento o di altro provvedimento con regio decreto", introduce il patrocinio autorizzato ai fini della rappresentanza in giudizio dell'Avvocatura, anziché quello obbligatorio come quella prevista per gli enti pubblici statali dall'art. 9 del predetto R.D.; con i conseguenti limitati effetti propri di

tale forma di rappresentanza consistenti nell'esclusione della necessità del mandato e, salvi i casi di conflitto, nella facoltà di avvalersi di avvocati del libero foro e non dell'Avvocatura dello Stato solo in casi eccezionali previa la suddetta apposita e motivata delibera dell'organo di vigilanza. L'opzione del patrocinio si spiega perché il nuovo ente è distinto, come evidenziato, dallo Stato (in termini, con riguardo alle Agenzie fiscali, all'indomani del d.lgs. n. 300/99, Cass. 26 ottobre 2006, n. 23005); ma l'alternativa all'esercizio di tale facoltà, quanto al patrocinio davanti alle commissioni tributarie, sta nella possibilità di stare in giudizio personalmente (nel solo giudizio di merito) (arg. da Cass. 11 giugno 2014, n. 13156), mentre quanto al patrocinio nel giudizio di legittimità, l'alternativa sta nella possibilità di nominare un avvocato del libero foro.

La scelta di un avvocato del libero foro in luogo dell'Avvocato dello Stato non è discrezionale, poiché, in base alla succitata normativa, in particolare alla luce dell'art. 4 del D. Lgs. 18/04/2016, n. 50, Codice dei contratti pubblici, recante i principi relativi all'affidamento di contratti pubblici, l'Agenzia deve operare nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità, trasparenza, efficienza ed economicità" (come ribadito con il regolamento del 28 marzo del 2018).

La citata disciplina ha disposto difatti che l'affidamento dell'incarico difensivo ad avvocati del libero foro è condizionato ai medesimi criteri di selezione di cui al "codice dei contratti pubblici" e soprattutto, agli "specifici criteri definiti negli atti di carattere generale deliberati ai sensi del comma 5 del presente articolo" (art.1, co. 8, d.l. 193/16 in esame); vale a dire, nello statuto ed in quegli atti appunto di carattere generale, di competenza del comitato di gestione, "che disciplinano l'organizzazione e il funzionamento dell'ente" e che devono individuare i casi di accesso al patrocinio del libero foro in alternativa a quello dell'avvocatura dello Stato.

9. In particolare, la decisione di avvalersi di avvocati del libero foro per la difesa in giudizio per essere valida presuppone, in linea generale: a) che si sia in presenza di un "caso speciale"; b) che intervenga una preventiva, apposita e motivata delibera dell'organo deliberante; c) che tale delibera sia sottoposta agli organi di vigilanza (per casi analoghi, v: Cass. civ., sez. un., 20-10-2017, n. 24876; Cass. 9 maggio 2011, n. 10103; Cass. 23 marzo 2011, n. 6672; Cass. 13 maggio 2016, n. 9880); d) che sia prodotta in giudizio idonea documentazione in merito alla sussistenza dei due suddetti elementi (vedi: Cass. 14 ottobre 2011, n. 21296; Cass. 10 giugno 2010, n. 13968; Cass. 17 maggio 2007, n. 11516; Cass. 2 maggio 2007, n. 10099; Cass. SU 16 giugno 2005, n. 12868).

10. Ebbene, il "Regolamento di amministrazione" di Agenzia delle entrate- Riscossione deliberato dal Comitato di Gestione il 26 marzo 2018, ed approvato dal Ministero dell'economia e delle finanze il 19 maggio 2018, nel disciplinare l'aspetto relativo al patrocinio legale, richiama la disposizione concernente la sottoposizione dell'ente al controllo della corte dei conti e, dopo aver ribadito che esso "si avvale" (regola) del patrocinio dell'avvocatura dello Stato ex art.43 RD 16411/1933, stabilisce che l'ente stesso possa "continuare ad avvalersi di avvocati del libero foro", ma soltanto "in via residuale" e "nei casi in cui si accerti l'impossibilità dell'Avvocatura di Stato di assumere il patrocinio" (eccezione), secondo le modalità operative concordate con apposita convenzione; in tal caso solo potendo delegare avvocati del libero foro iscritti nell'elenco avvocati dell'Ente e dallo stesso indicati.

Senonché, il regolamento – nel recepire le disposizioni normative sopra citate – individua, in via generale, le fattispecie di accesso al libero foro, subordinandole alla dichiarata impossibilità dell'avvocatura di assumere l'incarico, ma non assolve alla funzione della delibera motivata di cui al 4° comma dell'art. 43 del r.d. n. 1611/33, il quale prevede che "Salve le ipotesi di conflitto, ove tali amministrazioni ed enti intendano in casi speciali non avvalersi della Avvocatura dello Stato, debbono adottare apposita motivata delibera da sottoporre agli organi di vigilanza"; delibera o atto amministrativo ritenuto necessario dal testo novellato dell'8° comma dell'art. 1 del d.l. n. 193/16, come convertito, il quale, a sua volta, implica la fissazione di criteri specifici contenuti in atti generali deliberati dal comitato di gestione.

Ebbene, l'adozione di un atto generale ed astratto che dispone la possibilità di ricorrere al difensore del libero foro subordinatamente alla dichiarata impossibilità dell'avvocatura di assumere l'incarico, non integra né la fattispecie normativa che esige l'adozione della delibera per "i casi speciali in cui tali enti non intendano avvalersi dell'Avvocatura dello Stato" né quella che prescrive la fissazione di criteri specifici con apposito atto generale: solo una deliberazione determinata e concreta, che si riferisce a giudizi individuati e che disciplina casi concreti e reali, può effettivamente soddisfare – individuando la sussistenza in concreto delle condizioni che sottendono la scelta alternativa, specificamente approvata dagli organi competenti – la volontà legislativa di vincolare la scelta del modello legale di difesa a precise e specifiche condizioni individuate dall'organo deliberante.

11. In sintesi, laddove, il mandato all'avvocato del libero foro sia stato rilasciato senza il vaglio dell'organo di vigilanza e non ricorra un caso di urgenza oppure non si sia in presenza di un documentato conflitto di interessi reale, tale atto è nullo ed è suscettibile di sanatoria soltanto nei limiti stabiliti dall'art. 125 cod. proc. civ. e a certe condizioni ma esclusivamente per i giudizi di merito e non per il giudizio di cassazione, a meno che si sia formato giudicato interno sul punto (arg. ex Cass. SU 13 giugno 2014, n. 13431; Cass. 11 giugno 2012, n. 9464; Cass. 4 aprile 2017, n. 8741).

Infatti, la delibera dell'organo deliberante si configura come un requisito indispensabile per la validità del mandato difensivo conferito all'avvocato del libero foro imposto dalla richiamata normativa speciale sul patrocinio autorizzato e per tale ragione la sua mancanza determina la nullità del mandato il suddetto avvocato il quale rimane sfornito dello *jus postulandi* in nome e per conto dell'ente pubblico (Cass. SU 5 luglio 1983, n. 4512; Cass. 4 febbraio 1987, n. 1057; Cass. 14 febbraio 1997, n. 1353; Cass. 14 ottobre 2011, n. 21296).

8. Ciò vale a maggior ragione per il giudizio di cassazione per il quale, secondo un consolidato e condiviso indirizzo di questa Corte assunto al rango di "diritto vivente", tale vizio non solo è rilevabile anche d'ufficio, come accade per tutti i giudizi (vedi, per tutte: Cass. 18 agosto 1997, n. 7649; Cass. 4 febbraio 1987, n. 1057; Cass. SU 5 luglio 1983, n. 4512; Cass. 20 gennaio 1982, n. 347; Cass. 26 gennaio 2007, n. 1759; Cass. 19 novembre 2007, n. 23953; Cass. SU 19 maggio 2009, n. 11531; Cass. 4 agosto 2010, n. 18062; Cass. 28 aprile 2011, n. 9451) ma determina, in considerazione della nullità del mandato per agire p resistere in sede di legittimità, la nullità assoluta del ricorso (o del controricorso), incidendo sulla relativa ammissibilità (Cass. 18 luglio 2002, n. 10434).

Conclusivamente, il regolamento non è atto idoneo a legittimare il ricorso al patrocinio dell'avvocato del libero foro, stabilendo solo i presupposti che ne determinano la possibilità di derogare, nel caso concreto, alla regola generale.

12. Dall'atto di costituzione in giudizio del nuovo difensore non si desume elemento alcuno sul fondamento – a fronte dell'attuale contesto normativo – della sua investitura; la quale parrebbe preclusa, per il giudizio di cassazione, anche dal regime convenzionale richiamato dalla legge e dal citato Regolamento di Amministrazione (par. 3.4.1 del Protocollo d'intesa 22 giugno 2017, intercorso tra l'agenzia delle entrate ed il commissario straordinario per l'istituzione di Agenzia delle entrate-Riscossione).

In particolare, non vengono indicati né l'atto organizzativo generate del nuovo ente contenente gli specifici criteri legittimanti il ricorso ad avvocati del libero foro, né la specifica e motivata deliberazione del nuovo ente che indichi (così da renderle controllabili da parte degli organi di vigilanza) le ragioni che, nella concretezza del caso, giustificerebbero tale ricorso in alternativa alla regola generale dell'assistenza da parte dell'avvocatura dello Stato.

La carenza di una valida delibera di tal fatta comporta invero il difetto dello *jus postulandi* del difensore, rilevabile anche d'ufficio ( V. Cass n. 21296/2011; Cass. sez. un. 19 maggio 2009 n. 11531, Cass. 4 agosto 2010 n. 18062).

13. Vale osservare, poi, come l'invalidità della procura non potrebbe essere sanata attraverso l'ordine di rinnovazione della stessa ai sensi del novellato (dalla l. n. 69 del 2009) art. 182 cod. proc. civ., atteso che l'applicazione di detta norma – già ritenuta incompatibile con il processo di cassazione a proposito di una questione di carenza di potere rappresentativo di un minore: Cass. n. 20016 del 2016 – non è conciliabile con la disciplina del conferimento della procura per il giudizio di cassazione, che con il disposto dell'art. 365 cod. proc. civ. considera l'esistenza della procura speciale e, dunque, di una procura speciale valida, come un requisito di ammissibilità del ricorso per cassazione, siccome conferma anche il n. 5 dell'art. 366 cod., proc. civ., il quale, esigendo che il ricorso indichi la procura, palesa che essa deve esistere prima del ricorso, così contraddicendo l'idea che possa formarsi dopo (salvo il caso di una sostituzione del difensore originario). La previsione a pena di inammissibilità ricollegata alla proposizione del ricorso, d'altro canto, comportando che il relativo requisito debba sussistere al momento di detta proposizione, impedisce la configurabilità del potere di rinnovazione, che in generale concerne la categoria della nullità e non riguarda quella speciale della inammissibilità (Cass. n. 15073/2018; n. 1255 del 2018; n. 19100 del 2017).

L'invalidità della procura comporta l'ulteriore conseguenza che la lite deve essere decisa tra le parti originarie del presente giudizio di legittimità.

14. Con il primo motivo, la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 139 c.p.c., per assoluta carenza di motivazione, censurando la sentenza impugnata per non aver valutato l'eccezione di nullità delle operazioni notificatorie delle cartelle consegnate al portiere non seguite dall'invio della raccomandata informativa.

15. Con il secondo motivo, si lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 26 DPR 602/73 nonché omessa pronuncia, reiterando le censure svolte con il primo motivo.

16. Con il terzo mezzo, si lamenta violazione o mancata applicazione dell'art. 26 d.lgs 602/73, come modificato dall'art. 12 d.lgs 1999 n. 46, in quanto l'esattore non è legittimato alla notifica delle cartelle a mezzo posta.

17. Con la quarta censura, si lamenta violazione dell'art. 8 del 472/97 e omessa pronuncia, in quanto l'obbligazione sanzionatoria non si trasmette agli eredi.

18. La terza censura, da esaminarsi preliminarmente per priorità logica, è destituita di fondamento.

La notifica degli atti impositivi a mezzo posta è valida.

19. E' quanto confermato dalla sentenza n. 5898 del 24.03.2015, con cui la seconda sezione della Suprema Corte ha deciso una controversia in cui era stata impugnata una cartella esattoriale anche per vizi attinenti alla regolarità della notifica, avvenuta a mezzo posta per mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento. L'agente della riscossione aveva sostenuto la validità della medesima sia in quanto avvenuta nel rispetto dell'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973 (il cui comma 1 prevede che "La cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella è notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda"), sia per l'avvenuto raggiungimento dello scopo ex art. 156 c.p.c.

In relazione alla notifica a mezzo del servizio, postale, la Suprema Corte – con sentenza della Sezione tributaria n. 16949/2014 – ha ribadito che la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell'esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, senza necessità di redigere un'apposita relata di notifica, rispondendo tale soluzione alla previsione di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, che prescrive altresì l'onere per il concessionario di conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione di notifica o l'avviso di ricevimento, con l'obbligo di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione.

Pertanto i giudici territoriali hanno correttamente motivato sul punto.

20. Anche la prima e la seconda censura – che debbono essere esaminati congiuntamente in quanto attengono alla medesima questione – sono prive di pregio.

L'art. 139 cod. proc. civ. prevede, ai suoi commi terzo e quarto, che «in mancanza delle persone indicate nel comma precedente» – e cioè del destinatario di persona, oppure di una persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda (purché non minore di quattordici anni o non palesemente incapace) -, «la copia è consegnata al portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda ...»: nel qual caso, «il portiere ...deve sottoscrivere una ricevuta, e l'ufficiale giudiziario dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, a mezzo di lettera raccomandata».

La Corte di legittimità ha più volte affermato che, in caso di notifica nelle mani del portiere, l'ufficiale giudiziario deve dare atto, oltre che dell'assenza del destinatario, delle vane ricerche delle altre persone preferenzialmente abilitate a ricevere l'atto; ed il relativo accertamento, sebbene non debba necessariamente tradursi in forme sacramentali, deve, nondimeno, attestare chiaramente l'assenza del destinatario e dei soggetti rientranti nelle categorie contemplate dall'art. 139 c.p.c., comma 2, secondo la successione preferenziale da detta norma tassativamente stabilita. Ne discende che deve ritenersi nulla la notificazione nelle mani del portiere, allorché la relazione dell'ufficiale giudiziario non contenga l'attestazione del mancato rinvenimento delle persone indicate nella norma succitata ( Cass. Sez. U, n. 8214 del 20/04/2005; Cass. n. 4627 del 16/12/2013 dep. il 26/02/2014 2014; Cass. n. 22151 del 27/09/2013).

8. La Corte di legittimità ha, poi, affermato che l'omissione dell'avviso a mezzo di invio di lettera raccomandata non è una mera irregolarità ma è causa di nullità della notificazione per vizio dell'attività dell'ufficiale giudiziario notificante, fatti salvi gli effetti della consegna dell'atto dal notificante all'ufficiale stesso, secondo un principio esteso pure alla notifica a mezzo posta.

Diverse considerazioni si impongono nel caso in cui l'ufficio finanziario proceda alla notificazione a mezzo posta ed in modo diretto degli avvisi e degli atti che per legge vanno notificati al contribuente. Quando il predetto ufficio si avvale di tale facoltà di notificazione semplificata, alla spedizione dell'atto si applicano le norme concernenti il servizio postale ordinario e non quelle previste dalla l. n. 890 del 1982, con la conseguenza che, in caso di notifica al portiere, essa si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento da quest'ultimo sottoscritto, senza che si renda necessario l'invio di raccomandata (Cass.; n. 17598/2010; n.911/2012;; n.19771/2013 ; 22151 del 2013; n. 16949/2014; n. 14146/2014; 12083 del 2016; 19795 del 2017; n. 8293/2018).

Dal ricorso medesimo si evince che la notifica è avvenuta con invio diretto a mezzo,posta, con la conseguenza che la notifica si è perfezionata con la ricezione della raccomandata da parte del portiere, senza necessità dell'ulteriore invio della raccomandata informativa.

21. L'ultima censura – nella parte in cui attinge la sentenza di primo grado, è inammissibile – dovendola esaminare solo nella parte in cui critica la sentenza dei giudici territoriali di secondo grado, per aver omesso di

decidere sull'intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi. L'omessa pronuncia su alcuni dei motivi di appello, e, in genere, su una domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio, integra una violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., che deve essere fatta valere esclusivamente ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, dello stesso codice e consente alla parte di chiedere – e al giudice di legittimità di effettuare l'esame degli atti del giudizio di merito, nonché, specificamente, dell'atto di appello (Cass. n. 22759 del 27/10/2014, Rv. 633205 – 01, Cass. n. 16/3/17 n. 6835; Cass.n. 6014/2018).

Con la conseguenza che, una volta accertata l'ammissibilità del motivo, la Corte deve valutare la fondatezza del motivo medesimo e procedere direttamente all'esame ed all'interpretazione degli atti processuali (Cass. n. 6014/2018)

La CTR ha, effettivamente, omesso di decidere sulla questione sollevata dai sign.ri C., i quali – come emerge anche nella parte espositiva della sentenza impugnata – deducevano l'estinzione delle sanzioni con la morte dell'autore dell'illecito tributario, ai sensi degli artt. 8 e 11 d.lgs 472/97, fermandosi alla declaratoria di inammissibilità del ricorso originario quale conseguenza dell'avvenuta rituale notifica delle prodromiche cartelle.

22. Ebbene, le sanzioni pecuniarie amministrative previste per la violazione delle norme tributarie hanno carattere afflittivo, onde devono inquadrarsi nella categoria dell'illecito amministrativo di natura punitiva, disciplinato dalla legge 24 novembre 1981, n. 689, essendo commisurate alla gravità della violazione ed alla personalità del trasgressore, con la conseguenza che ad esse si applica il principio generale sancito dall'art. 7 della legge n. 689 cit., secondo cui l'obbligazione di pagare la somma dovuta per la violazione non si trasmette agli eredi, regola che costituisce corollario del principio della responsabilità personale, codificato nell'art. 2, 2° co., del medesimo decreto (Cass. nn. 25284 e 9094 del 2017; 13730 del 2015; n.7888/2002; n. 13894/2008).

23. Conclusivamente il ricorso va accolto con riferimento all'ultima censura, con la conseguente cassazione della sentenza nella parte in cui non ha dichiarato l'estinzione delle sanzioni portate dalle cartelle in seguito al decesso del contribuente, e, non essendo necessari ulteriori accertamenti, la causa può essere decisa con l'accoglimento nel merito del ricorso originario dei contribuenti, limitatamente alle sanzioni.

Tenuto conto del parziale accoglimento del ricorso, le spese del giudizio di merito e del presente giudizio vanno compensate tra le parti.

P. Q. M.

– Accoglie il quarto motivo del ricorso e rigetta gli altri mezzi; cassa la sentenza impugnata nei limiti indicati in motivazione e, decidendo nel merito, dichiara nei confronti degli eredi l'estinzione delle sanzioni portate dalle cartelle; conferma nel resto;

– Compensa le spese dell'intero giudizio.

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

