

#55 6.2019



approfondimento
in materia di
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › Chi vincerà la *globalizzazione*?
- › Breve *memorandum* pratico sul processo tributario telematico
- › Maxi benefici fiscali per i calciatori professionisti che si trasferiscono in Italia
- › Imu e coniugi non anagraficamente conviventi. Le elaborazioni giurisprudenziali prevalenti e la possibile incostituzionalità della lettura
- › Passaggio del personale da Equitalia ad agenzia delle entrate-riscossione: dubbi di incostituzionalità e illegittimità degli atti emessi
- › Ruolo – impugnabilità ammessa – estratto di ruolo – ammissibilità limitata
- › La linea di confine tra evasione fiscale ed abuso del diritto ai fini della rilevanza penale



#55.2019

Approfondimento *online* - Anno 5

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

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

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

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

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



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

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

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

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

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

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

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

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

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

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

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

data Firma

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

RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CONTATTACI SENZA IMPEGNO

PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO





Chi vincerà la *globalizzazione*?02

di Valerio Malvezzi

Approfondimento

Breve *memorandum* pratico sul processo tributario telematico06

di Marco Mecacci

Maxi benefici fiscali per i calciatori professionisti che si trasferiscono in Italia09

di Maurizio Villani e Alessandro Villani

Imu e coniugi non anagraficamente conviventi. Le elaborazioni giurisprudenziali prevalenti e la possibile incostituzionalità della lettura17

di Luca Mariotti

Passaggio del personale da Equitalia ad agenzia delle entrate-riscossione: dubbi di incostituzionalità e illegittimità degli atti emessi24

di Federica Attanasi

Ruolo – impugnabilità ammessa – estratto di ruolo – ammissibilità limitata33

di Luca Labano

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

*La linea di confine tra evasione fiscale ed abuso del diritto
ai fini della rilevanza penale*

....39

(Corte di Cassazione, III Sez. Penale, sentenza n. 24152 del 30 maggio 2019)

commento di Martina Urban

Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, III Sez. Penale, sentenza n. 24152 del 30 maggio 2019

....43

Il Punto

Chi vincerà la *glebalizzazione*?

di Valerio Malvezzi**



In questi giorni tristi di giugno 2019 si sta verificando ciò che avevo previsto ad agosto dello scorso anno nella mia favola dell'elefantino al mare e dei mercati finanziari. In estrema sintesi, la Commissione Europea nega la flessibilità di bilancio al nostro Paese. Cercherò di spiegarlo in termini non tecnici.

Intanto, se esiste flessibilità nelle regole, vuol dire che, a differenza di quel che pensano i più, le regole sono interpretabili.

Da chi?

Dall'uomo: non da un magistrato, ma da un politico.

Ergo, ne deriva che tali regole sono flessibili perché rispondono a fini politici, che sono mutevoli.

Non solo; quelle regole non sono uguali per tutti, perché innumerevoli sono gli esempi di diversa applicazione di tali regole tra gli Stati membri.

Per esempio, in materia di banche, tutti gli Stati sono uguali ma la Germania è più uguale degli altri.

Un altro esempio viene dall'ex Ministro Padoan. Egli in televisione ha precisato che noi non abbiamo barattato i migranti con la flessibilità; abbiamo ottemperato a una richiesta dell'Europa per riceverne una compensazione parziale.

Traduco dal politichese; noi effettivamente abbiamo accettato di portare migranti in Italia, risolvendo un problema comune, solo che ci hanno anche fregati perché loro hanno rispettato parzialmente gli impegni.

Quel processo di immigrazione è in realtà un disegno pianificato e deliberato di spostamenti di masse di povera gente. Il disegno di chi lo pensò, anni or sono, era quello di creare deflazione salariale, cioè competizione dei salari verso il basso, portando in un continente persone disposte a lavorare a fronte di minori diritti e salari.

A ogni persona è chiara la legge economica della domanda e dell'offerta e non insulterò la vostra intelligenza a spiegarvi cose ovvie. Ciò che intendo invece farvi notare è il fine.

** - Professore a contratto di Comunicazione Finanziaria, dipartimento di Scienze Politiche e Sociali, Università di Pavia

Così facendo, non solo si abbassano i salari creando le condizioni per un contenimento della domanda effettiva, che è stata dichiarata uno degli obiettivi cardine della politica neoliberalista.

Infatti, esiste una correlazione tra disoccupazione e livello generale dei prezzi che, se vorrete, spiegherò in un video.

Esiste un secondo obiettivo più subdolo: il popolo con minori salari diventa più debole. Come tale, la competizione verso il basso abbassa i diritti dei lavoratori. In questo senso, la concorrenza riduce le conquiste sindacali del secolo scorso.

Paradossalmente, queste cose non vengono comprese o almeno dichiarate da chi proprio fece di tali questioni giuste battaglie al tempo in cui furono fatte. Pertanto, se ne deve dedurre una cosa dalla lettura dei dati.

I poveri diventano sempre più poveri e più deboli; l'opposto, con l'euro, è successo ai percentili più ricchi della popolazione.

Se serve, mostrerò grafici ai San Tommaso.

Agli altri, basterà usare la memoria per vedere il passato e scendere in strada aprendo gli occhi per vedere il presente.

Se è chiaro il disegno, allora se ne deduce che lo scopo del disegno migratorio non è quello di dare diritti a persone disperate, ma quello di toglierli a quelli che ancora non lo sono.

Il disegno della grande finanza è chiaro.

La chiamano da decenni globalizzazione e suona di cosa bella. Se io la chiamo globalizzazione suona meno bene.

Ma sono due lati della stessa medaglia.

Nel medio evo vi erano i servi della gleba.

Dopo secoli di conquiste giuridiche e di diritti conquistati per i poveri ai ricchi non va più bene: occorre riequilibrare.

Dato che maggiori quantità di poveri aumentano il riequilibrio, se non ci sono più a sufficienza si importano.

Al di là dei proclami moralistici la realtà è questa: non sono persone, sono merce.

Esattamente come noi; badate bene.

Ergo, servono moderni servi della gleba: la globalizzazione.

Quando qualche governo si ribella, per esempio facendo norme a tutela dei poveri italiani (reddito di cittadinanza) oppure dei pensionati italiani (quota 100) allora le regole che prima erano flessibili tornano rigide.

Negando la flessibilità, si condizionano politiche non gradite.

Concedendo flessibilità, si incentivano politiche gradite.

Questo è il senso delle varie letterine, mandate dai maestri con la penna rossa.

Accogli i migranti? Bene; crei globalizzazione e ai nostri padroni, i mercati finanziari (che

sono uomini ricchi), la tua politica serve: flessibilità accordata (ma poi ti frego, comunque).

Vuoi aiutare poveri italiani e pensionati? Male; riduci la globalizzazione e ai nostri padroni, i mercati finanziari (che sono uomini ricchi), la tua politica non serve: flessibilità negata (così ti frego subito).

Come vedete, non sono regole inviolabili, quelle europee. Non le decide il padreterno. Non sono leggi naturali. Non sono leggi inviolabili morali.

Sono strumenti di convenienza per spostare la ricchezza dai poveri ai ricchi (come i dati dimostrano).

Ergo, sono modificabili, perché non soddisfano più a imperativi morali.

Come se ne esce?

Io sono l'unico, a differenza di altri colleghi, a Non aver fiducia negli strumenti tecnici.

Perché la questione non è tecnica, di efficienza; è morale, di giustizia.

Volete uscirne?

Allora si deve combattere il nemico sull'unico piano in cui è debole (perché è pieno di soldi, occupa università e centri di intelletto, giornali, media e televisioni). Il suo punto debole è quello morale.

Perché?

Perché quella gente è amorale.

Allora, se ne esce facendo un dibattito mondiale che distrugga la visione della economia capitalistica e proponendo una economia che io chiamo umanistica.

In questo video spiego che ci sono leggi che non sono violabili.

Perché' sono leggi non economiche; stanno sopra.

Si chiamano leggi morali.

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



GB SOFTWARE®
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 - 06 97626328 - info@gbsoftware.it

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



Breve *memorandum* pratico sul processo tributario telematico

di Marco Mecacci

Avvocato

Per i ricorsi notificati in data successiva al 1 luglio 2019 il processo tributario è obbligatoriamente telematico, salvo casi in cui il ricorrente provveda alla difesa in proprio entro i limiti di valore previsti dall'art. 12 comma 2 D.lgs 546/1992. In quest'ultima ipotesi, l'utilizzo della modalità telematica é facoltativo.

La notificazione del ricorso ed il successivo deposito dovrà essere gestito dall'operatore utilizzando il Servizio Informatizzato della Giustizia Tributaria (S.I.Gi.T.), recentemente oggetto di importanti implementazioni ed aggiornamenti da parte del Ministero delle Finanze (<https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/processo-tributario-telematico-ptt-sigit>)

1. Elementi indispensabili:

Esclusi i casi di difesa in proprio, l'operatore deve essere un professionista iscritto ad un Ordine, deve essere dotato di *ius postulandi* davanti alle commissioni tributarie e deve essere in possesso di **tre requisiti, senza i quali non è possibile esercitare l'attività difensiva.**

A. Possesso di una valida casella di posta elettronica certificata idonea alla trasmis-

sione e alla ricezione degli atti

Lo standard della posta elettronica certificata, deve essere conforme a quanto disposto dall'art. 16bis D.lgs 546/92 (comunicazione conforme ai requisiti previsti dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni).¹

b. Possesso di un sistema di firma digitale

¹ Cfr anche art 7 D.m. 163/2013-

degli atti informatici

La firma digitale, è un sistema di autenticazione degli atti tramite un dispositivo riconducibile unicamente al titolare del servizio, che consente di attribuire a lui la provenienza del documento e a terzi di verificarne la veridicità.

I dispositivi, comunemente chiamati “smart card”, sono resi disponibili da soggetti con rilevanza pubblica o comunque autorizzati al commercio e alla cessione. Il possesso di una valida firma digitale è essenziale all’esercizio della funzione difensiva e costituisce un obbligo specifico del difensore.

c. Registrazione al s.i.g.i.t.

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

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

2. Caratteri del processo tributario telematico: obbligatorietà e irreversibilità

La scelta del canale telematico è obbligatoria e una volta avviata non può essere soggetta a cambiamento. L’obbligatorietà è relativa anche al giudizio d’appello e alle controversie già iniziate in modalità analogica. L’art. 16 comma 2 del d.l. 119/2018, ha introdotto una norma di interpretazione autentica, consentendo alle parti di utilizzare in ogni grado di giudizio la modalità telematica “indipendentemente dalla modalità prescelta da controparte nonché dall’avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità analogiche”. In questo

modo, si consente esplicitamente l’utilizzo della modalità telematica anche in presenza di un precedente giudizio che abbia seguito la modalità cartacea. La modalità telematica è obbligatoria anche in appello a decorrere dal 1° luglio 2019, poiché l’art. 16 comma 5 ai giudizi instaurati con ricorso notificato “in primo e in secondo grado”. Per il giudizio di cassazione, continuano invece a valere le regole generali, in attesa dell’attivazione del processo telematico per l’intero procedimento previsto dagli art. 360 ss. del codice di procedura civile.

3. Inizio del processo telematico

(a) Notificazione del ricorso:

Unicamente tramite **posta elettronica certificata** (art 9 D.M 163/2013), che vale come elezione di domicilio per le successive comunicazioni da parte della segreteria (art 5, 6 e 7 D.M. 163/2013).

(a1) Forma degli atti processuali

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

(a2) Procura alle liti

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

(b) Deposito del ricorso

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

(c) Attestazione di conformità

L'art. 25-bis del D.lgs. 546/1992 riconosce al difensore il potere di certificazione di conformità degli atti depositati. L'attestazione potrà essere relativa a documenti e a copie informatiche, anche per immagine, di atti processuali di parte, di provvedimenti giudiziari o di altri documenti formati su supporto analogico che siano detenuti in originale o in copia conforme. Il potere di certificazione può riguardare anche l'estrazione di copie degli atti e dei provvedimenti presenti nel fascicolo telematico o ricevuti dalla segreteria. Il valore è equivalente all'originale, purché attestati dal difensore, anche se privi di attestazione dell'ufficio. L'estrazione di copie autentiche esonera dal pagamento dei diritti di copia. Il difensore, assume ad ogni effetto la veste di pubblico ufficiale.

(d) Costituzione del resistente

La costituzione del resistente in via telematica, in primo grado o in appello, è **obbligatoria** dal 1° luglio 2019. Le modalità di costituzione e di deposito degli atti seguono le regole previste per il ricorrente. Le controdeduzioni, pertanto, dovranno essere

depositate in formato .pdf nativo, la procura dovrà seguire le regole fissate dall'art. 4 D.M. 163/2013, ed i documenti dovranno essere depositati in idoneo formato con altrettanto idonea attestazione di conformità, a che da parte dell'ufficio.

(e) Deposito degli atti successivi

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

(f) Provvedimento che definisce il giudizio

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



Maxi benefici fiscali per i calciatori professionisti che si trasferiscono in Italia

di Maurizio Villani e Alessandro Villani

Avvocato tributarista e Dottore in Giurisprudenza

- Premessa

Le nuove agevolazioni fiscali previste per gli atleti professionisti che decidono di trasferirsi in Italia per svolgere le proprie attività sportive sono oggetto di un'importante novità introdotta **dall'art. 5, comma 1, del Decreto Crescita 2019, D.L. 30 aprile 2019 n.34**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale e attualmente in discussione alla Camera per la conversione in legge.

Detto decreto, infatti, nel prevedere una serie di misure finalizzate a sostenere lo sviluppo economico, scientifico e culturale del nostro Paese, con il solo obiettivo di attrarre risorse umane nel nostro territorio, ha previsto una norma quale l'art. 5, comma 1, che, se approvata dal Parlamento, sarà destinata ad avere un'incidenza concreta e innovativa nel mondo del calcio professionistico, riconoscendo importanti vantaggi

fiscali non solo ai giocatori stranieri che decidono di trasferirsi in Italia spostando la propria residenza fiscale, ma anche ai diversi club sportivi che avranno la possibilità di fruire di notevoli risparmi fiscali aumentando il loro potere di acquisto.

In particolare, la nuova normativa prevede **un'esenzione ai fini IRPEF del 70% dei redditi di lavoro autonomo o dipendenti, percepiti da tutte quelle categorie di lavoratori italiani o stranieri che sono stati residenti all'estero per almeno due anni e che decidono di trasferirsi in Italia impegnandosi a rimanervi per almeno un biennio**. Per questi soggetti, infatti, è previsto uno sconto IRPEF fino al **70%** con la possibilità di aumentare questo sgravio fiscale fino al **90%** se stabiliscono la propria residenza in una delle regioni del Sud Italia.

- Le modifiche apportate dall'art. 5 del Decreto Crescita 2019 all'art. 16 del D.lgs n. 147/2015 e i vantaggi fiscali per i calciatori professionisti.

L'art. 5 del Decreto Crescita 2019 denominato "rientro dei cervelli" ha apportato significative modifiche al regime dei lavoratori impatriati di cui all'art. 16 del D.lgs n.147/2015, consentendo di estendere le agevolazioni fiscali a diverse categorie di lavoratori tra cui anche gli atleti professionisti.

A riguardo, seppur nel testo si faccia riferimento allo specifico regime del "rientro dei cervelli", ovvero a quella categoria di lavoratori inizialmente dotati di "un'elevata qualificazione o specializzazione professionale", si deve ritenere che, con la nuova formulazione dell'art. 16 del D.L.gs 147/2015, così come modificato dall'art. 5 del decreto crescita 2019, **il nuovo regime fiscale agevolativo viene esteso anche nei confronti degli atleti professionisti stranieri e, dunque, anche nei confronti dei calciatori e allenatori stranieri sprovvisti di un titolo di studio o di particolari specializzazioni professionali.**

Ecco perché il nuovo regime fiscale agevolativo, previsto dall'art. 5 del D.L. 34/2019, è destinato ad assumere rilevanza anche nel mondo del calcio professionistico, così come in altre discipline sportive, proprio in conseguenza del venir meno del requisito dell'elevata qualificazione o specializzazione professionale dell'atleta professionista.

Detto ciò, il calciatore professionista straniero che si trasferisce in Italia e sposta la propria residenza fiscale nel nostro paese, ha diritto a godere del regime fiscale agevolato e di detassare al 70%, ai fini IRPEF, i redditi prodotti da lavoro dipendente in Italia, con conseguente tassazione del reddito imponibile nella sola misura del 30%.

Ciò sta a significare che la tassazione verrà calcolata solo sul 30% dello stipendio percepito dal calciatore professionista, potendo godere di una detassazione, per 5 anni, del 70% del reddito di lavoro dipendente. A riguardo, si ricorda che la circolare 37/E/2013 ha qualificato il reddito corrisposto dal club sportivo al proprio giocatore come reddito da lavoro dipendente.

Per di più, un'ulteriore riduzione del reddito imponibile (pari al 90%) è stata prevista nel caso in cui il calciatore professionista decida di trasferirsi nelle regioni del Sud-Italia (Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia).

Infatti, il trasferimento in una di queste regioni del Meridione, comporta la detassazione al 90% del reddito di lavoro dipendente o autonomo prodotto in Italia, con conseguente tassazione del reddito imponibile nella sola misura del 10%. In particolare, questa agevolazione permette un incentivo in più per i club calcistici del Meridione ovvero, considerando la serie A per il campionato 2019/2020, per le società sportive del Napoli e del Lecce.

Per i calciatori professionisti che decidono di trasferirsi in una squadra del sud Italia, infatti, il prelievo fiscale verrà calcolato solo sul 10% anziché sul 30% dell'ammontare complessivo del compenso riconosciuto dal club.

Tuttavia, per usufruire di queste agevolazioni il calciatore professionista impatriato dovrà rispettare le tre condizioni previste dalla normativa in oggetto ovvero:

- ✓ aver avuto una residenza fiscale all'estero per almeno due anni precedenti al trasferimento in Italia;
- ✓ l'impegno a mantenere la residenza fiscale in Italia per almeno due anni successivi al trasferimento;
- ✓ lo svolgimento dell'attività lavorativa

prevalentemente in Italia

Questo nuovo regime agevolativo trova applicazione a partire dall'anno in cui il giocatore professionista si trasferisce in Italia, trasferendo la propria residenza fiscale, e nei successivi quattro anni.

Decorso tale periodo, nei successivi cinque anni il reddito imponibile verrà detassato al 50% ove lo sportivo professionista abbia un figlio minorenni a carico ovvero abbia acquistato un'abitazione in Italia.

Queste sono alcune delle novità introdotte dall'art. 5, comma 1, del D.L. 34/2019, secondo cui:

“i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomi prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per cento del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:

- i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si sono impegnati a risiedere in Italia per almeno due anni;

- l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano...”

Come si può notare, il testo dell'art. 5, comma 1, del Decreto Crescita 2019 ha sostituito il **comma 1 dell'art. 16 del D.lgs n.147/2015**, rubricato *“Regime speciale per lavoratori impatriati”*, introducendo due importanti novità:

- ✓ **si è incrementata la riduzione del reddito imponibile dal 50% al 70%;**
- ✓ **si sono semplificate le condizioni per accedere al regime fiscale di favo-**

re estendendo le agevolazioni fiscali anche a tutti quei lavoratori privi dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione professionale e, precisamente, riconoscendo le agevolazioni fiscali a tutti quei lavoratori che non sono stati residenti in Italia nei **due** periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e che si impegnano a ivi risiedere per almeno **due** anni lavoratori, svolgendo la propria attività prevalentemente nel territorio italiano.

In sostanza l'art. 5 è stato pensato con il solo scopo di favorire l'arrivo o il rientro in Italia di tutti quei lavoratori (stranieri o italiani) professionisti e non che, **essendo residenti all'estero da almeno due anni, hanno adesso la possibilità di trasferirsi in Italia per svolgere la propria attività lavorativa usufruendo di un regime fiscale agevolato che sarà attivato dal 1° gennaio 2020.**

In questi termini, i calciatori stranieri professionisti che decidono di spostarsi in un club italiano nel corso del calcio mercato 2019 potranno beneficiare della tassazione ridotta al 30% dei redditi percepiti, tassazione ulteriormente ridotta al 10% se il trasferimento avviene in un club di una regione del meridione. **Ciò comporterebbe un notevole vantaggio fiscale non solo per il calciatore professionista, che pagherebbe meno tasse, ma anche per la società sportiva che pagherebbe meno l'ingaggio del calciatore aumentando il proprio potere d'acquisto.**

Per di più, il nuovo regime agevolato troverebbe applicazione sia nel caso in cui il club sportivo stipuli un contratto di prestazione sportiva con un calciatore professionista proveniente dall'estero e che non abbia mai risieduto in Italia (calciatore straniero), sia nel caso in cui il club sportivo stipuli un contratto di prestazione sportiva con un

calciatore professionista italiano che abbia risieduto in Italia fino al 2017, e che successivamente abbia trasferito la propria residenza all'estero nei due anni precedenti al trasferimento in Italia.

Sul punto, occorre precisare che per tutti quei giocatori professionisti italiani che hanno risieduto all'estero per almeno due anni e che decidono di rientrare in Italia, una delle particolari novità introdotte dall'art. 5 del decreto crescita 2019 riguarda l'eliminazione dell'obbligo d'iscrizione all'**AIRE** (Anagrafe dei residenti italiani all'estero).

A tal proposito il testo del Decreto Crescita ha aggiunto al **comma 6 dell'art. 16 del D.lgs.n.147/2015**, al fine di rendere più agevole l'accesso alla predetta agevolazione fiscale, la disposizione che prevede per i lavoratori rimpatriati la non obbligatorietà dell'iscrizione all'AIRE nei periodi trascorsi all'estero, purché i predetti soggetti abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.

Un'altra novità introdotta dall'art 5 è inerente alla disposizione normativa, contenuta nell'art. 16 del D.lgs n.147/2015, che prevede l'applicazione dell'agevolazione fiscale per ulteriori cinque periodi di imposta anche nel caso in cui i lavoratori o giocatori diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti allo stesso.

Pertanto, per l'applicazione di tale agevolazione fiscale, l'unità immobiliare può essere acquistata dopo il trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti allo stesso e, inoltre, tale acquisto può essere effettuato direttamente dal calciatore professionista oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

In entrambi i casi (acquisto in Italia dopo il trasferimento o nei dodici mesi antecedenti

allo stesso), i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al **50%** del loro ammontare.

Nel caso di lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo, il comma 3-bis prevede che i redditi contemplati al comma 1 dell'art. 16 cit., concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al dieci per cento del loro ammontare, negli ulteriori cinque periodi d'imposta. In quest'ultimo caso, a differenza dell'acquisto dell'immobile, il comma 3-bis non pone chiarezza sul fatto se tali requisiti debbano sussistere all'atto del trasferimento in Italia o alla fine del periodo standard di agevolazione o, ancora, se debbano permanere fino al termine degli ulteriori cinque anni.

- Ulteriori modifiche al testo del Decreto Crescita 2019 in sede di conversione

Alla luce di quanto su esposto occorre, tuttavia, non dimenticare che il testo del Decreto Crescita 2019, attualmente in discussione alla Camera per la conversione in legge, potrebbe subire ulteriori modifiche a partire da lunedì 10 giugno 2019.

Infatti, in questi giorni è stato presentato alla Camera un emendamento che prevede delle modifiche alla bozza del decreto crescita al fine di garantire un regime fiscale più favorevole, garantendo una *parità di trattamento* a tutti i lavoratori rimpatriati ed evitare così regimi di tassazione differenti.

Più specificamente, per limitare gli effetti della creazione di un vero e proprio vantaggio fiscale che sia favorevole solo per alcune categorie di lavoratori è *stato* presentato alla Camera un emendamento che prevede

delle limitazioni a coloro i quali si applica la **legge n. 91/1981 (legge sul professionismo sportivo)**.

In particolare, viene stabilito che, fermo restando le agevolazioni fiscali di cui all'art. 16 del D.lgs n. 147/2015:

- ✓ i redditi da lavoro dipendente per i calciatori professionisti impatriati concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare
- ✓ ai calciatori non si applicano gli sconti ulteriori previsti dall'art. 5, se stabiliscono la residenza nelle regioni meridionali. Questo perché si rischierebbe di alterare i regimi di tassazione differenti.

Per di più, qualora i calciatori professionisti impatriati scelgano di aderire al regime agevolato dovranno versare un **contributo dello 0,5% della base imponibile, denominato contributo dello sport, che sarà destinato al potenziamento dei settori giovanili**.

Tutte queste novità, anche se non ancora approvate in quanto oggetto di discussioni Parlamentari, saranno stabilite con un decreto della Presidenza del Consiglio dei Ministri che fisserà le regole e le modalità di attuazione delle nuove disposizioni.

Pertanto, per una definitiva valutazione della succitata normativa, non resta che attendere la conversione in legge del decreto che, quanto prima ci sarà.

- Analisi sui regimi tributari dei calciatori in Europa, Russia e Turchia

Da ultimo, si riporta un recente articolo pubblicato sul giornale "Italia Oggi" di sabato 08 giugno 2019, dove l'esperto di diritto

sportivo Avv. Guido Gallovich ha analizzato i diversi regimi fiscali che ogni campionato europeo applica ai propri giocatori professionisti.

Da questa analisi si è potuto constatare che lo stesso stipendio netto, pagato in leghe diverse, presenta costi diversi per il club sportivo che lo corrisponde. In particolare, si è analizzato quanto costa alla società sportiva lo stipendio di un milione di euro al proprio calciatore professionista. Per rispondere a questa domanda si è tenuto conto dei dati sui regimi fiscali dei vari paesi Ue forniti dalla società Kpmg nel rapporto "*European champions report*".

Il report, infatti, ha analizzato i costi che le società devono pagare per corrispondere ai calciatori uno stipendio netto di un milione di euro.

1. Il paese con il peso fiscale maggiore è la **Francia** visto che lo stipendio netto di un milione di euro netti al giocatore professionista comporta un costo per la squadra di 2,74 milioni

2. Al secondo posto si classifica il Portogallo dove si arriva a 2,46 milioni, seguito dall'Inghilterra con i suoi 2,12 milioni di euro totali;

3. Per l'Italia, ad oggi, il costo totale che una società deve sostenere per pagare un milione di euro netti a un calciatore è di 1,97 milioni, tuttavia il decreto crescita in discussione in questi giorni alla Camera, attuerà delle modifiche, garantendo un regime fiscale più favorevole.

4. In coda alla classifica troviamo due paesi che, negli ultimi anni, stanno crescendo a livello di apple sportivo: la Turchia dove il costo viene maggiorato del 19% rispetto al netto e la Russia che grazie alla flat tax sui redditi fissata al 13% risulta particolarmente vantaggiosa per coloro che percepiscono stipendi elevati.

QUADRO SINOTTICO

“Art. 5, DECRETO-LEGGE 30 aprile 2019, n. 34: il regime agevolativo dei “cervelli in fuga”,

Questo contributo si pone l’obiettivo di individuare, in maniera lineare e schematica le modifiche apportate dal Decreto Crescita D.L.n.34/2019 **all’ art. 16 del D.lgs. n. 147/2015**

<p>MODIFICHE art. 16 del D.lgs. n. 147/2015: si applicano ai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia, ai sensi dell’articolo 2 TUIR, a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 34/2019 (dall’anno 2020).</p>	
<p>Comma 1 dell’ art. 16 del D.lgs. n. 147/2015 (sostituito dall’art. 5, comma 1, lett. a) del D.L. n. 34/2019)</p>	<p>I redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell’articolo 2 TUIR, concorrono alla formazione del reddito complessivo, limitatamente al 30 % del loro ammontare, qualora ricorrano i seguenti presupposti:</p> <p>a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d’imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;</p> <p>b) l’attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.</p> <p>- Probabili modifiche possono essere apportate per quanto riguarda la categoria degli atleti professionisti (emendamento ancora in discussione alla Camera)</p> <p>- <u>i redditi da lavoro dipendente per i calciatori professionisti impatriati concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare</u></p> <p>- <u>ai calciatori non si applicano gli sconti ulteriori previsti dall’art. 5, se stabiliscono la residenza nelle regioni meridionali. Questo perché si rischierebbe di alterare i regimi di tassazione differenti.</u></p>

<p>Comma 1-bis art. 16 del D.lgs. n.1 47/2015 (sostituito dal comma 1, lett. b) dell'art. 5 del D.L. n.3 4/2019)</p>	<p>E' stata ammessa la possibilità di beneficiare del regime dei soggetti titolari di reddito assimilato a quello da lavoro dipendente anche ai titolari di reddito d'impresa, a condizione che trasferiscano la residenza in Italia a partire dal 2020.</p>
<p>Comma 3-bis dell'art. 16 del D.lgs n. 147/2015 (aggiunto dal comma 1, lett. c) dell'art. 5 del D.L. n. 34/2019)</p>	<p>Sono introdotte maggiori agevolazioni fiscali per ulteriori cinque anni in presenza di specifiche condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ per i lavoratori con almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo; ✓ per i lavoratori che diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento <ul style="list-style-type: none"> I redditi di cui al comma 1 dell'art. 16 cit. concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare. ✓ per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo, i redditi di cui al c.1 dell'art.16 cit. concorrono alla formazione del reddito complessivo, limitatamente al 10% del loro ammontare.
<p>Comma 5-bis dell'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015 (aggiunto dal comma 1, lett. d) dell'art. 5 del D.L. n. 34/2019)</p>	<p>I redditi di cui al comma 1 dell'art. 16 cit., concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10% del loro ammontare per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.</p>

Comma 5-ter dell'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015 (aggiunto dal comma 1, lett. e) dell'art. 5 del D.L. n. 34/2019)

I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) rientrati in Italia **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019** possono accedere ai predetti benefici fiscali:

- ✓ purchè abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una **convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi**, eliminata la condizione d'iscrizione all'AIRE per usufruire dell'agevolazione fiscale *de qua*.

Ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019 spettano:

- ✓ benefici fiscali di cui al presente articolo nel **testo vigente al 31 dicembre 2018**, purchè abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una **convenzione contro le doppie imposizioni**;
- ✓ relativi ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili, ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 (ossia, termini per notificare avviso di accertamento).



Imu e coniugi non anagraficamente conviventi. Le elaborazioni giurisprudenziali prevalenti e la possibile in-costituzionalità della lettura

di Luca Mariotti

Dottore Commercialista

Si allunga e si complica la questione delle agevolazioni IC/IMU prima casa di cui si sono avvalsi i coniugi che, pur non essendo legalmente ed effettivamente separati, risultano anagraficamente residenti in luoghi diversi. Un articolo che abbiamo reperito in rete parlava, nel titolo, al riguardo, di “furbetti dell’ICI”. In realtà chi conosce i casi concreti sa bene che non è questa la logica sottesa alle agevolazioni per le imposte comunali, riferite a imposte tutto sommato non enormemente gravose in caso di immobili di normali consistenze (specie per le seconde case, di regola più contenute nelle superfici).

Spesso accade invece che si acquisti casa prima del matrimonio e che ci si vada legittimamente ad abitare. E cambiare le risultanze anagrafiche non costituisce una necessità, soprattutto se si parla di immobili non distanti tra loro. Ancora più sovente si

compra con i benefici prima casa in ambito di imposte indirette, e dunque si attua una procedura che consente, come la giurisprudenza ha affermato più volte, di accedere alla proprietà dell’abitazione in maniera agevolata a tutte le persone, almeno limitatamente ad un immobile. La procedura prevede lo spostamento della residenza anagrafica e tale variazione deve restare stabile per un certo tempo. Da qui la scissione anagrafica del nucleo familiare.

Da alcuni anni però i Comuni, sulla base di elaborazioni giurisprudenziali, recuperano sistematicamente le imposte comunali in questi casi. Per cui il contenzioso in materia è lievitato sia per le incertezze normative, sia per quelle di prassi, sia per aspetti pratici non secondari (su due agevolazioni riferibili ai coniugi spesso si hanno due recuperi).

- La questione in ambito ICI in estrema sintesi

Parliamo di una vicenda certamente molto conosciuta e che ormai ha alcuni anni di consolidamento. Lo faremo quindi brevemente solo per dare un senso logico agli sviluppi successivi ora che dall'Imposta Comunale sugli Immobili si è passati all'IMU attuale.

Occorre allora rifarsi alla Sentenza della Sezione Tributaria 15 giugno 2010, n. 14389, Pres. ed est. D'Alonzo, P.M. De Nunzio dalla quale promanano le diffuse pretese tributarie dei Comuni, almeno fino all'introduzione del nuovo tributo nel 2011.

Lo schema di ragionamento è quello consueto in ambito di agevolazioni. Ovvero quello per cui le condizioni poste dalla norma vanno esaminate con attenzione e rispettate in modo rigoroso (ove rigoroso è sovente sinonimo di restrittivo).

Rigoroso è esattamente il termine che la Corte utilizza nel passaggio saliente: *"L'interpretazione rigorosa", quindi, deve sorreggere anche quella relativa all'ultimo inciso dell' art. 8, secondo comma detto il quale, come noto, dispone che "per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente"*. In base a tale disposizione, ai fini della spettanza della detrazione e della applicabilità dell'aliquota ridotta, una "abitazione" (ovverosia una "unità immobiliare" adibita a tale uso) posseduta dal contribuente per uno dei titoli previsti dalla norma può (e deve) essere ritenuta "principale" soltanto se nella stessa "dimorano abitualmente" sia il "contribuente" che i "suoi familiari": per il sorgere del diritto alla detrazione, quindi, non è sufficiente che il contribuente dimori abitualmente nell'unità immobiliare se

(come è pacifico nel caso) i "suoi familiari" dimorino altrove".

L'obiezione naturale a tale ragionamento sarebbe quella per cui è chiaro che se per dimora abituale si intende la residenza (e sin qui niente di nuovo) il nucleo familiare in senso anagrafico è di fatto scisso, almeno sotto questo specifico aspetto formale. E, del resto, il controllo anagrafico spetta proprio a quei Comuni che prima concedono la residenza anagrafica (magari perché al numero di abitanti sono connesse conseguenze economiche positive in termini di erogazioni) e poi contestano quanto da loro stesso certificato.

Ma anche per questo la Corte ha una risposta, assai meno convincente per la verità. Risposta che poggia sul diritto di famiglia, per sua natura assai lontano dalle elaborazioni della giurisprudenza tributaria. Infatti: *"Il concetto di "abitazione principale" considerato dalla norma - tenuto conto della identità della ratio ispiratrice, tesa comunque a tutelare una specifica situazione fattuale involgente i membri della famiglia -, all'evidenza, richiama quello tradizionale di "residenza della famiglia" desumibile dal primo comma dell' art. 144 cod. civ. (testo sostituito dall' art. 26 legge 13 maggio 1975 n. 151. : "i coniugi concordano tra loro l'indirizzo della vita familiare e fissano la residenza della famiglia secondo le esigenze di entrambi e quelle preminenti della famiglia stessa") per cui è del tutto legittima l'applicazione al primo dell'elaborazione giurisprudenziale propria della norma codicistica, in particolare del principio per il quale (Cass., I, 24 aprile 2001 n. 6012, che richiama "Cass. 5 maggio 1999, n. 4492; 26 giugno 1992, n. 8019") per "residenza della famiglia" - da tenere distinta dai luoghi di "eventuali domicili fissati altrove ai sensi dell' art. 45 cod. civ." - deve intendersi il "luogo" ("in relazione al quale", in particolare, "deve realizzarsi, con gli adattamenti*

resi necessari dalle esigenze lavorative di ciascun coniuge, l'obbligo di convivenza posto dall'art. 143 cod. civ.") di "ubicazione detta casa coniugale" perché questo luogo "individua presuntivamente la residenza di tutti i componenti della famiglia", "salvo che" (si aggiunge opportunamente) "tale presunzione sia superata dalla prova" che lo "dello spostamento della propria dimora abituale" sia stata causata dal "verificarsi di una frattura del rapporto di convivenza".

Elaborato quindi un concetto che di fiscale non ha niente (la "residenza della famiglia") in pieno ambito di applicazione della riserva di legge ex art. 23 Cost. (norma che quasi ci siamo oramai dimenticati, visto l'uso inglorioso che se ne è fatto negli ultimi anni, dall'abuso del diritto in avanti...) si è dato spunto, per qualche anno alle fameliche pretese dei Comuni che, a tappeto e senza alcun riferimento concreto, hanno attinto dalle risultanze anagrafiche per provare che il coniuge, che loro stessi attestavano essere residente nel loro comune e che era iscritto nelle proprie liste elettorali, in realtà non lo fosse....

Una prima vicenda riguarda il nuovo articolo 8 del D.Lgs. 504/1992, in vigore dal maggio 2009, il quale, pur mantenendo il riferimento al "nucleo familiare" di cui si è detto, attribuisce le agevolazioni prima casa per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, "intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica".

Questa novità non poteva passare inosservata (in fin dei conti vale sempre la regola per cui "Ubi lex voluit dixit") e dunque ne è seguita una serie di pronunce per le quali la vigenza del nuovo testo determinava un onere probatorio aggiuntivo per i Comuni nel caso in cui si volesse andare oltre le risultanze anagrafiche per dimostrare che il nucleo familiare è coeso e che la residenza anagrafica di uno dei due coniugi è solo

fittizia e strumentale alle agevolazioni. Le risultanze anagrafiche insomma, secondo tale lettura, rivestono un valore presuntivo circa il luogo di residenza effettiva e possono essere superate da prova contraria, desumibile da qualsiasi fonte di convincimento e suscettibile di apprezzamento riservato alla valutazione del giudice di merito. Ma la prova contraria da parte dell'amministrazione è necessaria¹.

Altra e più recente interpretazione invece ha attribuito la prova ulteriore della effettiva non convivenza dei coniugi al contribuente. Si vedano in tal senso: Corte di Cassazione, sentenza n. 6634 del 7 marzo 2019 Ordinanza 23 marzo 2018, n. 7329.

- La vicenda IMU: le cose si complicano ulteriormente

La normativa IMU ad un primo esame sembrava adottare una impostazione diversa e più precisa. L'art. 13 comma 2 del "Decreto Monti", ovvero il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, dopo aver previsto l'esenzione dal tributo per l'abitazione principale e le relative pertinenze, precisa infatti: "*Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile*".

Una lettura testuale parrebbe portare a ritenere che con questo inciso nel 2011 si sia

¹ Cass. ord. n. 12299/2017, n. 13062/2017, ord. 14793/2018.

inteso precisare le regole di fruizione della doppia esenzione (come si è visto la questione ICI era già arrivata in Cassazione). Nel senso che in caso di coniugi dimoranti e residenti in luoghi diversi, non si possono avere due esenzioni nello stesso comune. E dunque la limitazione, letteralmente, si pone solo in questo caso.

E' noto altresì che questa era stata anche la lettura della prassi. Sulla questione è intervenuta la Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 3/DF del 18/05/2012 che era andata proprio a dare una interpretazione dell'art. 13 del D.L. 201/2011. La predetta circolare così argomenta in relazione al più volte citato articolo 13: *“La disposizione in commento precisa, inoltre, che, nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, l'aliquota e la detrazione per l'abitazione principale e per le relative pertinenze devono essere uniche per nucleo familiare indipendentemente dalla dimora abituale e dalla residenza anagrafica dei rispettivi componenti. Lo scopo di tale norma è quello di evitare comportamenti elusivi in ordine all'applicazione delle agevolazioni per l'abitazione principale, e, quindi, la norma deve essere interpretata in senso restrittivo, soprattutto per impedire che, nel caso in cui i coniugi stabiliscano la residenza in due immobili diversi nello stesso comune, ognuno di loro possa usufruire delle agevolazioni dettate per l'abitazione principale e per le relative pertinenze”*.

Con riferimento invece alle diverse residenze in comuni differenti si legge: *“Il legislatore non ha, però, stabilito la medesima limitazione nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in comuni diversi”*.

Nella circolare viene anche detto che se un figlio prende una residenza diversa da

quella dei genitori si verrà a determinare un nucleo familiare diverso e ciò non incide sulle esenzioni dei genitori, anzi darà diritto a una nuova esenzione per il figlio stesso.

Va infine detto che il MEF non ha mai rivisto la propria posizione, anche se i Comuni, sovente, si muovono in palese contrasto con tali prescrizioni, stante una giurisprudenza (ancora in ambito ICI in Cassazione) piuttosto stabile a favore delle tesi delle amministrazioni, come vedremo. C'è da chiedersi se la Circolare vincoli i Comuni alla lettura fornita dall'Ente sovraordinato (Ministero).

La Circolare reca anche la sigla DF ovvero Dipartimento delle Finanze. Dal sito del MEF si leggono i compiti che il dipartimento predetto esercita. testualmente: *“Il Dipartimento delle Finanze (DF) svolge le funzioni di indirizzo e di regia complessiva del sistema fiscale nazionale e dà attuazione alle direttive del Ministro in materia tributaria. La sua attività è diretta a pianificare e coordinare le strategie di politica tributaria, al controllo della loro applicazione e alla valutazione degli effetti”*. Ciò significa che il MEF si pone il problema di individuare nella materia tributaria 1) l'allineamento corretto all'interesse pubblico; 2) la causa del potere amministrativo che ne deriva; 3) la coerenza dei provvedimenti con i precetti di logica e imparzialità.

- Giurisprudenza in ambito IMU

I Giudici tributari, è bene dirlo, sono più restrittivi della lettura del MEF. E anche per i coniugi non residenti nello stesso comune pongono spesso limitazioni simili a quelle già viste per l'ICI. Ad esempio la CTP di Rieti, nella sentenza 2/2019 ha detto che ai fini della detrazione IMU per l'abitazione principale occorre che il contribuente, non residente anagraficamente in quell'immobile, provi che quest'ultima costituisca di-

mora abituale non solo propria ma anche dei suoi familiari. In linea è la CTP di Firenze che nella sentenza 313/2019, citando anche CTP Sondrio 76/2018, richiama i precedenti della Cassazione in tema di ICI ritenendoli valevoli anche per l'IMU. E nega l'agevolazione di fatto ad ambedue i coniugi, anche se ovviamente la decisione riguarda solo una posizione.

Va detto che ciò avviene ancora per una interpretazione letterale, che potremmo definire "rigorosa" ma certamente restrittiva di un passo normativo.

Si tratta anco del comma 2 dell'articolo 13 che testualmente dispone: *"L'imposta municipale propria non si applica al possesso dell'abitazione principale e delle pertinenze della stessa (...) Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente"*.

Ebbene, secondo i Giudici di merito per avere l'esenzione IMU sull'abitazione principale, nei casi come quello in esame nei quali i coniugi non legalmente ed effettivamente separati (soggetti quindi all'obbligo di convivenza previsto civilisticamente) devono insieme presentare: A) la stessa dimora abituale e B) la stessa residenza anagrafica.

Siccome chiaramente se si è stabilita residenza in luoghi diversi e in comuni diversi il requisito non può esistere per nessuno dei due. Ne consegue che a nessuno dei due spetta l'agevolazione.

- La criticità rispetto ai principi costituzionali

Ma la normativa IMU è diversa da quella ICI. Ed a giudizio di chi scrive è sbagliato esten-

dere i criteri maturati in ambito di giudizi di legittimità al più recente tributo e, invece, una lettura sistematicamente corretta non può che condurre alle conclusioni già esplicitate dal MEF.

In ambito IMU, infatti, c'è una regola in più rispetto all'ICI. Quella recata dal successivo periodo dello stesso comma secondo dell'articolo 13, con riferimento a coniugi che risiedono nello stesso comune ma con risultanze anagrafiche diverse, la quale precisa: *"Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile"*. Regola che nessun giudice pone in dubbio, evidentemente, essendo chiaramente scritta dal legislatore. Tant'è che le elaborazioni giurisprudenziali si concentrano, come detto, nelle situazioni di residenza in comuni diversi.

Ipotizziamo allora che sia corretta la lettura della CTP e delle sentenze della Suprema Corte (con riferimento ancora all'ICI) ad essa conformi. Il risultato pratico che si determina è il seguente.

Nel caso di due coniugi che risiedono in punti estremi di uno stesso grande comune, le due residenze possono benissimo essere a 20-30 Km di distanza per percorrenza stradale. Essi potrebbero "scegliere" una residenza del nucleo familiare e applicare l'esenzione IMU. Non due volte, ma una almeno sì. Su questo, come detto, non c'è alcun dubbio, visto che è la norma a precisarlo.

Nel caso invece uno dei due risiedesse sul bordo di un diverso comune, magari a poche centinaia di metri dall'altro, a nessuno dei due spetterebbe l'esenzione. Ciò perché viene valorizzato il dato letterale per

il quale se non ci sono insieme residenza anagrafica e dimora abituale non è possibile, non essendo previsto niente dalla norma nel caso di comuni diversi, ottenere l'agevolazione predetta. Per nessuno dei due coniugi.

Ebbene, a giudizio di chi scrive, questo quadro interpretativo dell'Articolo 13, comma 2, del Decreto-legge del 06/12/2011 n. 201, si palesa, per più di un motivo, in contrasto con gli articoli 3 e 24 della Carta Costituzionale. In particolare la predetta regola contrasta con gli articoli citati della Carta Costituzionale per i seguenti motivi.

Con l'articolo 3 perché una agevolazione così importante e diffusa come quella sulla prima casa viene una volta ad essere concessa (con riferimento ad una delle due residenze all'interno dello stesso comune) ed una ad essere negata in senso assoluto (per ambedue le residenze).

Tale diversificazione, che il Legislatore per la verità non esplicita, potrebbe anche essere ammessa come espressione di discrezionalità tecnico-giuridica attribuita al legislatore stesso, ma va necessariamente soppesata in relazione a due canoni, collegati tra di loro.

In primis quello di ragionevolezza. Corollario del principio di uguaglianza è il più generale principio di ragionevolezza alla luce del quale la Legge deve regolare in maniera uguale situazioni uguali ed in maniera diversa situazioni diverse, con la conseguenza che la disparità di trattamento trova giustificazione nella diversità delle situazioni disciplinate. *"Il principio di uguaglianza è violato anche quando la legge, senza un ragionevole motivo, faccia un trattamento diverso ai cittadini che si trovino in eguali situazioni"* (sent. n. 15 del 1960), *"poiché l'art. 3 Cost. vieta disparità di trattamento di situazioni simili e discriminazioni irragionevoli"* (sent. n. 96 del 1980). Quindi *"si*

ha violazione dell'art. 3 della Costituzione quando situazioni sostanzialmente identiche siano disciplinate in modo ingiustificatamente diverso, mentre non si manifesta tale contrasto quando alla diversità di disciplina corrispondono situazioni non sostanzialmente identiche" (sent. n. 340 del 2004).

Ebbene l'esempio appena esposto dimostra inequivocabilmente che il vaglio di ragionevolezza posto in relazione all'interpretazione della norma IMU in questo senso non regge. Se questa fosse l'interpretazione corretta della norma la norma stessa sarebbe in contrasto coi principi Costituzionali.

In secondo luogo con riferimento al canone di proporzionalità. Nella intenzione del Legislatore, che introduce il limite di una esenzione sola nel Comune, sembra essere la volontà di limitare l'utilizzo elusivo della doppia residenza. Intento del tutto legittimo, peraltro. Ma è noto che il principio di proporzionalità che si ricollega a quello di ragionevolezza impone che il mezzo utilizzato per raggiungere lo scopo normativamente desiderato non ecceda ciò che è necessario per il raggiungimento di tale finalità. E' da chiedersi allora se inibire qualunque esenzione a chi risieda in comuni diversi, magari limitrofi e a breve distanza, sia conforme a tale principio. Ciò in quanto *"il giudizio di ragionevolezza, lungi dal comportare il ricorso a criteri di valutazione assoluti e astrattamente prefissati, si svolge attraverso ponderazioni relative alla proporzionalità dei mezzi prescelti dal legislatore nella sua insindacabile discrezionalità rispetto alle esigenze obiettive da soddisfare o alle finalità che intende perseguire, tenuto conto delle circostanze e delle limitazioni concretamente sussistenti"* (cfr. sentenza n. 1130 del 1988).

C'è poi da rilevare un possibile contrasto con l'articolo 53, per il quale *"Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva."*

La capacità contributiva, per quanto concetto programmatico e non del tutto determinato, permette di collegare la tassazione a vicende rilevanti sul piano economico.

Con riflessi precisi, tuttavia, sulla idoneità di corrispondere quanto dovuto. La Corte Costituzionale, al riguardo, sin dalla sentenza numero 45 del 1964 ha stabilito che: *“Per capacità contributiva si deve intendere l’idoneità economica del contribuente a corrispondere la prestazione coattiva imposta”*.

Nel caso specifico l’IMU si applica al possesso di immobili, come si legge proprio nell’articolo 13, comma 2, del Decreto-legge del 06/12/2011 n. 201 di cui si tratta.

Il Legislatore agevola però la prima casa, non ricollegando ad essa, ai fini dello specifico tributo, alcuna capacità contributiva.

Posto il limite di una sola agevolazione per

i coniugi con due residenze diverse nello stesso comune, per evitare abusi, nella lettura “rigorosa” o restrittiva, si avrebbe invece una capacità contributiva maggiore per i contribuenti con la stessa doppia residenza ma in comuni differenti, ancorché limitrofi o vicini. Tale conclusione pare confliggere con l’articolo 53 citato. Non esiste una capacità contributiva maggiore, infatti, nel caso le due residenze dei coniugi siano in comuni diversi.

Ovviamente il palese conflitto coi Principi si può superare con una interpretazione costituzionalmente orientata. Anzi, si deve farlo, senza ricorrere alla Consulta quando non è indispensabile. Siamo pertanto ragionevolmente ottimisti che questa interpretazione letterale-restrittiva della prima parte dell’articolo 13, senza guardare alla parte successiva, non reggerà a lungo.



Passaggio del personale da Equitalia ad agenzia delle entrate-riscossione: dubbi di incostituzionalità e illegittimità degli atti emessi

di Federica Attanasi

Avvocato tributarista

- *Considerazioni introduttive*

Negli ultimi tempi si sta alimentando sempre più intensamente un forte dubbio circa la legittimità degli atti emessi dall'Agazia delle Entrate-Riscossione, che potrebbero essere considerati tutti, senza alcuna distinzione, invalidi.

Tanto, sembra essere la diretta conseguenza del fatto che nel 2016, a seguito della soppressione di Equitalia, è stato disposto il passaggio di tutto il personale in blocco nella neo-costituita Agenzia delle Entrate-Riscossione (Ader). Questo passaggio ha avuto luogo in modo automatico, senza alcun concorso pubblico. Il punto è che, mentre Equitalia è **nata come** una società di capitali fondata su una struttura sostanzialmente privatistica, il nuovo ente della riscossione ha, invece, natura di ente pubblico e, **a norma dell'art. 97 Costituzione,**

l'assunzione di personale di tutte le pubbliche amministrazioni deve avvenire per concorso.

In sostanza, il transito dei dipendenti e dirigenti di Equitalia nel nuovo ente pubblicitario, sta generando forti dubbi di legittimità costituzionale, alla luce del fatto che, di regola, **«agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso»** (art. 97 della Costituzione). Il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di un'amministrazione pubblica deve, infatti, avvenire previo esperimento di un pubblico concorso, anche nel caso si tratti di un nuovo inquadramento di dipendenti già in servizio, in quanto, anche il passaggio a una fascia funzionale superiore, comporta l'accesso a un nuovo posto di lavoro integrando una forma di reclutamento soggetta alla regola del pubblico concorso.

E' evidente come tanto non sia avvenuto durante la fase di passaggio di consegne tra i due enti e come tanto richieda un'approfondita analisi e un'attenta riflessione sulla liceità degli atti emessi dai funzionari dell'Ader.

- L'agente della riscossione: centri storici

La riscossione dei tributi rappresenta la fase principale del procedimento impositivo finalizzata alla concreta acquisizione di risorse finanziarie per lo Stato. È l'insieme di atti autoritativi o fatti attraverso cui si attua l'obbligazione tributaria e rappresenta la fase finalizzata a consentire all'Erario di incassare i tributi dovuti dal contribuente. Si tratta di una fase che sottostà al principio di tipicità, nel senso che gli obblighi di versamento in capo ai contribuenti e i poteri di riscossione, anche forzata, da parte dell'Amministrazione finanziaria, seguono procedure ben precise, stabilite dalla legge. La riscossione è, infatti, disciplinata da diverse norme che, peraltro, hanno subito pesanti modifiche nel tempo; ad ogni modo, **il nucleo centrale delle disposizioni applicabili in materia si ritrova nel D.P.R. n. 602 del 1973.** Il sistema della riscossione segue, infatti, tre distinte modalità:

- ✓ **la riscossione tramite ritenuta diretta:** il versamento avviene tramite sostituto d'imposta;
- ✓ **la riscossione spontanea o in autoliquidazione:** l'obbligo di pagamento e il versamento sono adempiuti spontaneamente dal contribuente;
- ✓ **la riscossione coattiva a mezzo ruolo:** il versamento del tributo viene realizzato in modo coercitivo, mediante l'intervento di un soggetto terzo, l'a-

gente della riscossione, rappresentato dal 1° luglio 2017 da **Agenzia delle Entrate-Riscossione.** Il nuovo ente ha **sostituito Equitalia Spa ed è, quindi, subentrato, a titolo universale, nei rapporti fino a tale data.**

Ciò posto, tracciando brevemente l'evoluzione storica di Equitalia, si osserva che prima delle modifiche introdotte nel 2005, le attività di riscossione per conto dello Stato erano delegate in concessione a circa 40 aziende di proprietà di istituti bancari e soggetti privati che, nell'area geografica di competenza, esercitavano ognuno in modo diverso la propria funzione. Questa situazione disomogenea ha prodotto per lungo tempo scarsi risultati, sia all'interno delle singole regioni sia a livello nazionale; pertanto, il gruppo Equitalia, nel perseguire l'obiettivo di garantire una maggiore efficacia del sistema della riscossione e significative riduzioni dei costi a carico dello Stato, ha portato a termine in circa otto anni una serie di operazioni societarie finalizzate a ridurre la frammentazione territoriale ereditata dal sistema degli ex-concessionari.

Più nel dettaglio, **la riforma della riscossione è avvenuta con l'entrata in vigore dell'art. 3 del decreto legge n. 203 del 30 settembre 2005 (convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005 n. 248), che al 1° comma ha disposto, con decorrenza dal 1° ottobre 2006, la soppressione del previgente sistema di affidamento in concessione a privati del servizio nazionale della riscossione e la sua riconduzione in ambito pubblico mediante la costituzione di un'apposita società denominata prima "Riscossione S.p.a." e, successivamente, "Equitalia S.p.a." (partecipata per il 51% dall'Agenzia delle Entrate, alla quale sono state affidate anche funzioni di coordinamento, e per il 49% dall'INPS).**

Il riassetto è stato portato avanti nell'otti-

ca di rafforzare e meglio definire un'identità univoca di gruppo, con l'obiettivo di ottimizzare e armonizzare gli aspetti gestionali sul territorio, aumentare i volumi di riscossione, uniformare i processi e semplificare le relazioni con i contribuenti.

La prima riorganizzazione societaria ha interessato tutta l'Italia - ad esclusione della regione Sicilia, sul cui territorio il gruppo Equitalia non ha competenza - permettendo la riduzione delle società concessionarie da 38 a 16.

Nel 2008, inoltre, con lo scopo di gestire il FUG (Fondo Unico di Giustizia) e i proventi derivanti dai beni confiscati alla criminalità organizzata, è stata istituita **Equitalia Giustizia SpA**.

Il secondo passaggio organizzativo, deliberato nel 2010, ha consentito dal **1° gennaio 2012** di far confluire i 16 agenti della riscossione in sole tre società, **Equitalia Nord SpA, Equitalia Centro SpA e Equitalia Sud SpA**, che hanno svolto la loro funzione operativa con il coordinamento e l'indirizzo della **Holding Equitalia SpA**.

Il 17 febbraio 2016 è stata, poi, costituita la società **Equitalia Servizi di riscossione SpA**, nella quale sono state concentrate le attività degli agenti della riscossione, attraverso la fusione per incorporazione delle suddette tre società: Equitalia Nord SpA, Equitalia Centro SpA e Equitalia Sud SpA.

In sostanza, il gruppo Equitalia, società a totale capitale pubblico (51% Agenzia delle Entrate e 49% INPS), **fino al 30 giugno 2017**, ha svolto il suo ruolo istituzionale tramite Equitalia Servizi di riscossione SpA **ed ha esercitato la riscossione dei tributi sull'intero territorio nazionale** (esclusa la regione Sicilia), mediante l'ausilio di:

- ✓ Holding Equitalia SpA;
- ✓ Equitalia Servizi di riscossione SpA;

✓ Equitalia Giustizia SpA.

Conseguentemente, **dal 1° Luglio 2017, con il D.L. n. 193/2016, l'assetto organizzativo e funzionale del sistema di riscossione è stato, dunque, completamente modificato mediante l'attribuzione dell'esercizio di riscossione a un ente pubblico economico appositamente istituito, denominato "Agenzia delle Entrate-Riscossione" (Ader).**

Si osserva che il nuovo ente:

- è tenuto a svolgere il compito di attività di riscossione delle entrate tributarie o patrimoniali dei comuni, delle province e delle città da essi partecipate;
- è sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'Economia e delle Finanze, che provvede a monitorarne costantemente l'attività secondo principi di trasparenza e pubblicità;
- è subentrato, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia;
- ha assunto 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;
- ha autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione;
- è sottoposto alle disposizioni del codice civile e delle altre leggi relative alle persone giuridiche private;
- si avvale del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato competente per territorio, ai sensi dell'articolo 43 del regio decreto 30 ottobre 1933, n. 1611 (l'ente può stare in giudizio avvalendosi direttamente di propri dipendenti davanti al tribunale e al giudice di pace, salvo che, ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli ri-

flessi economici, l'Avvocatura dello Stato competente per territorio, sentito l'ente, assuma direttamente la trattazione della causa. Per il patrocinio nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie continua ad applicarsi l'articolo 11 comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modificazioni secondo cui *"l'ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata"*).

In sostanza, il nuovo ente ha sostituito Equitalia Spa ed è, quindi, subentrato, a titolo universale, in tutti i rapporti costituitesi fino a tale data.

- La natura giuridica dell'agenzia delle entrate-riscossione

La prima conseguenza del passaggio di consegne tra i due agenti della riscossione è strettamente connessa alla natura del nuovo ente "Ader", profondamente diversa da quella della precedente società Equitalia.

Equitalia, infatti, è stata una società di capitali e, in quanto tale, si è fondata su una struttura privatistica. Invero, sebbene l'Agenzia delle Entrate e l'Inps siano stati i suoi "soci" (rispettivamente al 51% e al 49%), essa è sempre stata formalmente terza rispetto al fisco e alla struttura pubblicistica statale.

*Lo stesso non può dirsi, invece, con riferimento alla neo-costituita **Agenzia delle entrate-Riscossione, che è un ente pubblico economico, parte integrante dell'amministrazione finanziaria dello Stato.***

Il nuovo ente, pertanto, ha natura ibrida poiché, da un lato, ha la finalità di garantire la continuità e la funzionalità dell'atti-

ività di riscossione per conto dello Stato e, dall'altro - dovendo acquistare le azioni di Equitalia s.p.a. e di Equitalia Giustizia s.p.a., come previsto dal comma 11 del citato art.1 del D.L. n.193/2016 e dovendo stipulare un proprio atto aggiuntivo alla convenzione di cui all'art. 59 del Dlgs n. 300/1999, come previsto al successivo comma 13-, ha rilevanti caratteristiche di natura non pubblicistica.

Il predetto ente ha, infatti, una disciplina molto simile all'Agenzia del demanio che anch'essa, con il d.lgs n. 173/2003, è stata trasformata in ente pubblico economico e, come tale, è stata dotata di autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione.

*Le ragioni di tale organizzazione si ritrovano nel fatto che, come previsto dal comma 9 del suddetto art. 1 del D.L. n.193/2016, a tale ente è stato trasferito **"il personale delle società del Gruppo Equitalia, in servizio alla data di entrata in vigore del presente decreto con contratto di lavoro a tempo indeterminato e determinato fino a scadenza, senza soluzione di continuità e con la garanzia di conservazione della posizione giuridica, economica e previdenziale maturata alla data del trasferimento, ferma restando la ricognizione delle competenze possedute, ai fini di una collocazione organizzativa coerente e funzionale alle esigenze dello stesso ente"**: da tale articolo si evince che il personale ha mantenuto lo stesso trattamento economico e di carriera notevolmente più favorevole di quello dei dipendenti dell'Agenzia delle Entrate, proprio in virtù della sua provenienza dal settore bancario.*

Da tanto consegue che, mentre Equitalia era una società a struttura privatistica, il nuovo ente della riscossione ha natura di ente pubblico, per espressa disposizione della stessa legge e questo comporta un problema di legittimità costituzionale,

posto che, ai sensi dell'art. 97 Cost., l'assunzione di personale di tutte le pubbliche amministrazioni deve avvenire per concorso e il principio vale ancor di più per i dipendenti che assumono la qualifica di dirigenti. Se questo non avviene, secondo giurisprudenza pacifica, il rapporto che si instaura è nullo. Ne discende che, in tali ipotesi, viene meno il titolo che consente l'attribuzione di poteri e funzioni in particolare ai dirigenti e cioè, a quei soggetti a cui, secondo l'art. 4 D.Lgs. n. 165/2001, spetta il compito di adottare gli atti che impegnano le pubbliche amministrazioni verso l'esterno. Non solo, l'art. 52 dello stesso decreto stabilisce che è nulla (e quindi priva di effetti) l'attribuzione in via di fatto delle funzioni dirigenziali.

Da tanto, ne consegue la necessità di operare un'approfondita analisi circa la liceità degli atti emessi dai funzionari dell'Ader che non hanno partecipato, né tantomeno superato, alcun concorso pubblico.

- Consiglio di stato: ordinanza 28 luglio 2017, n. 3213

Il problema su delineato, relativo alla natura pubblicistica dell'Ader e al necessario superamento di un concorso pubblico da parte dei suoi funzionari, è stato da ultimo sollevato dall'associazione *Dirpubblica* (Federazione del Pubblico Impiego), che ha chiesto l'annullamento degli atti di attribuzione indiscriminata e senza concorso delle funzioni dirigenziali del nuovo ente di riscossione.

Ebbene, nel corso del procedimento amministrativo azionato da *Dirpubblica*, è intervenuta un'importante decisione del **Consiglio di Stato, l'ordinanza n. 3213/2017, con cui è stato affermato che le questioni sollevate dalla suddetta associazione presen-**

tavano profili di **"evidente fondatezza"**.

In buona sostanza, il Consiglio di Stato, ha ritenuto (sebbene in sede cautelare e sommariamente) che le doglianze di *Dirpubblica* (in specie quelle di carattere costituzionale) fossero degne di un possibile accoglimento e, pertanto, **"tenuto conto dell'evidente rilievo pubblico della controversia, che investe l'esercizio di una funzione essenziale per lo Stato"**, ha invitato il TAR a convocare il Collegio per discutere la causa. In tale sede, il Consiglio di Stato ha fatto, altresì, un esplicito richiamo alla giurisprudenza della Corte Costituzionale che già in altre occasioni ha dichiarato l'incostituzionalità di disposizioni legislative che hanno consentito l'attribuzione delle funzioni dirigenziali a funzionari che non avevano superato un concorso pubblico.

Più nel dettaglio, il Consiglio di Stato ha rilevato un'effettiva violazione della Carta Costituzionale e, pur non potendo sospendere la procedura del passaggio dei dipendenti da Equitalia ad Agenzia delle Entrate-Riscossione, a causa dell'importanza di tale funzione, ha sostanzialmente espresso un giudizio negativo nel merito. Il Consiglio di Stato, infatti, ha citato due delle più recenti sentenze con cui la Corte Costituzionale ha ribadito il **principio della necessità del pubblico concorso**. Si tratta delle sentenze n. 37/2015 e n. 248/2016 che riguardano rispettivamente il famoso scandalo dei 787 funzionari elevati *"motu proprio"* al rango di dirigenti senza bandi o gare e i dipendenti di una disciolta Associazione agricola fatti entrare nei ranghi regionali calabresi. Le vicende *de quibus* sono sfociate nelle suddette pronunce della Consulta con cui è stata dichiarata l'illegittimità delle proroghe che, a loro volta, hanno generato un contenzioso infinito fra tentativi di sanatoria e nuove bocciature amministrative.

Più nel dettaglio, la sentenza n. 37/2015 ha dichiarato l'illegittimità delle proroghe ri-

petute in serie per gli incarichi dirigenziali dei funzionari delle Entrate e dichiarato l'illegittimità di alcune norme che avevano permesso il conferimento di mansioni dirigenziali senza concorso ad alcune centinaia di funzionari dell'Agenzia delle Entrate.

La seconda sentenza n. 248/2016 ha cancellato, invece, una leggina con cui nel 2009 la Regione Calabria ha provato a far entrare nei ranghi regionali i dipendenti di una disciolta «Associazione di divulgazione agricola»; tanto, sulla scorta del fatto che *«la regola costituzionale della necessità del pubblico concorso per l'accesso alle pubbliche amministrazioni va rispettata anche da parte di disposizioni che regolano il passaggio da soggetti privati ad enti pubblici»*.

Ebbene, facendo propri tali presupposti, il Consiglio di Stato, con l'Ordinanza n. 3213/2017, ha implicitamente ribadito il principio già espresso dalla **Consulta in base al quale l'assunto costituzionale del pubblico concorso va rispettato anche da parte di disposizioni che regolano il passaggio da soggetti privati ad enti pubblici**.

Ora, facendo migrare tale approdo giurisprudenziale alla fattispecie *de qua*, emerge ancora più intensamente come durante la fase di passaggio di consegne tra Equitalia e Ader sia stata del tutto ignorata la regola del concorso pubblico. Invero, tale regola per l'accesso alle pubbliche amministrazioni (art. 97, quarto comma, Cost.) va rispettata anche dalle disposizioni che disciplinano il passaggio di personale da soggetti privati a enti pubblici ed eventuali deroghe alla regola del pubblico concorso per l'accesso alle pubbliche amministrazioni devono essere giustificate solo da una specifica esigenza di interesse pubblico, non potendo bastare a tal fine né l'interesse alla difesa dell'occupazione, né quello dell'ente ad avere il personale necessario allo svolgimento di funzioni già attribuite a

enti disciolti.

In definitiva, il quadro attuale ha consentito la possibilità di far migrare i funzionari di Equitalia dal settore privato a quello del pubblico impiego (alle dipendenze del Mef) anche in mancanza del previo espletamento di un pubblico concorso o di una procedura selettiva tendenzialmente equipollente e, in tal senso, la pronuncia del Consiglio di Stato n. 3213/2017 (in linea con quanto già sancito, in precedenti analoghi dalla Corte Costituzionale) costituisce certamente un campanello d'allarme che non può essere ignorato dall'amministrazione finanziaria e dalla collettività.

- Inapplicabilità dell'art. 42 dpr 600/1973 e del principio del "funzionario di fatto"

Alla luce di quanto rilevato, è quantomai necessario chiarire che, in passato, nei casi analoghi succitati, l'amministrazione finanziaria, nel tentativo di provare la liceità degli atti sottoscritti dai propri dirigenti non legittimati, ha fatto ricorso tanto all'art. 42 del Dpr 600/1973, quanto al principio del "funzionario di fatto".

Più nel dettaglio, con riferimento all'art. **42 del Dpr 600/1973**, si rileva che il co.1 sancisce che *"Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato"*.

Sul punto, occorre precisare che nel diritto tributario non esiste una norma generale che disciplini la sottoscrizione degli atti impositivi, ma esistono, al più, solo norme speciali per determinati tributi e per specifici atti.

Per gli avvisi di accertamento, difatti, si fa ricorso all'art. 42 del DPR 600/73, che disciplina l'accertamento delle imposte dirette e che richiede, a pena di nullità, la sottoscrizione (sostituibile dalla indicazione a stampa, come sopradetto), del Capo dell'Ufficio, ovvero del Direttore Provinciale, o del Funzionario della carriera direttiva da lui delegato¹.

Orbene, in questo modo, in passato, l'amministrazione finanziaria, richiamando tale norma, ha di fatto cercato di giustificare la validità dei propri atti di accertamento sottoscritti dai propri funzionari che seppur non dirigenti, risultavano opportunamente delegati. Tuttavia, è pressoché evidente come questa soluzione non possa essere trasferita anche al caso di specie, posto che **l'art. 42 del Dpr 600/73 attiene alle sole imposte dirette e non anche agli atti della riscossione che, invece, ricadono nel campo di applicazione della normativa generale che non disciplina alcun tipo di delega di sottoscrizione**. Di fatto, per gli atti della riscossione è necessaria la firma dei dirigenti, senza possibilità di delega alcuna, posto che per tali atti **non esiste una norma che disponga che siano firmati dal funzionario competente delegato**.

Ancora, con riferimento al principio del **"funzionario di fatto"**, anch'esso già richiamato in passato dall'Amministrazione finanziaria per giustificare i propri atti illegittimi, si ritiene che, nel caso oggetto del presente elaborato, non possa trovare terreno fertile, in quanto di per sé insufficiente a giustificare la validità dei suddetti atti della riscossione.

¹ La nullità dell'Avviso di accertamento prevista dal cit. art. 42 per le imposte dirette è estesa anche all'I-RAP, atteso il rinvio di cui all'art. 25, primo comma, D.lgs n. 446/97, all'IVA, stante il rinvio di cui all'art. 56, primo comma, DPR n. /72 (v. anche Cass. 14942/2013), nonché all'imposta di registro per il rinvio disposto dall'art.52/3 del DPR n. 131/86, e alle imposte sulle successioni, ipotecarie e catastali, per il rinvio di cui agli artt. 49 del Dlgs n. 346/90 e 13 del Dlgs n. 347/90.

Più nel dettaglio, il **funzionario di fatto**, cristallizza una figura giuridica che si presta a comprendere diverse fattispecie di esercizio dell'azione amministrativa da parte di soggetti privi della relativa **legittimazione** (carenza dell'atto di nomina o dell'atto di assegnazione, nullità degli stessi o loro sopravvenuta inefficacia o, infine, loro sopravvenuto annullamento). Le due generali casistiche dalle quali origina la figura del funzionario di fatto, sono **l'usurpazione della pubblica funzione** e la c.d. **ingerenza autorizzata** che si caratterizza per la sussistenza di un atto di assegnazione rivelatosi, tuttavia, invalido. La cd. teoria del funzionario di fatto comporta il riconoscimento della legittimità degli atti compiuti dal funzionario di fatto e *"trova vita solo allorquando si tratti di esercizio di funzioni essenziali e/o indifferibili, che per loro natura riguardino i terzi con efficacia immediata e diretta"* (CdS, sez. IV, 20 maggio 1999 n. 853) e, inoltre, è **invocabile solo a vantaggio dei terzi medesimi**. Tale figura, infatti, assolve alla duplice esigenza di salvaguardare la continuità della azione amministrativa e di tutelare l'affidamento del soggetto terzo che, in buona fede e incolpevolmente, ha ritenuto legittimo l'esercizio della pubblica funzione.

La ratio del riconoscimento giuridico della figura del funzionario di fatto e della giuridica rilevanza dell'attività dal medesimo compiuta è, pertanto, da ravvisare nell'esigenza di garantire continuità all'azione amministrativa e nella prospettiva di tutelare l'affidamento del terzo.

In sostanza, **la conservazione della validità e dell'efficacia dei provvedimenti posti in essere dal funzionario di fatto, rinviene la propria ratio nella volontà di salvaguardare gli effetti favorevoli già riconosciuti al terzo che ha deciso di affidarsi in buona fede alla pubblica amministrazione**. Il tema del legittimo affidamento nei confronti della Pubblica Amministrazione pone, infatti,

la necessità di **contemperare due interessi spesso contrapposti**. Da una parte, quello del privato, che vuole mantenere quel vantaggio che l'azione amministrativa gli ha garantito; dall'altra parte, quello vantato dalla stessa P.A. alla realizzazione dei principi di buon andamento e imparzialità, a cui deve essere ispirata l'azione amministrativa in base all'articolo 97 della Costituzione.

In tale tematica, un ruolo fondamentale è stato svolto dalla giurisprudenza sovranazionale, tanto che oggi il principio del legittimo affidamento, pur non essendo espressamente contemplato nei trattati dell'Unione Europea, viene ritenuto un principio cardine del diritto europeo; in ciò è risultata decisiva l'opera della Corte di Giustizia (tra le altre Corte di Giustizia, sentenza 3 Maggio 1978, causa C-12/77) che, ispirata soprattutto dall'elaborazione della giurisprudenza tedesca, ormai afferma pacificamente che il principio della **tutela dell'affidamento costituisce *jus receptum* a livello sovranazionale**. Peraltro, nel nostro ordinamento il legittimo affidamento trova origine nella clausola generale di **buona fede**. La buona fede è un dovere che impone a qualunque individuo l'obbligo di comportarsi lealmente nel compimento di atti giuridicamente rilevanti, in modo da tutelare la posizione del soggetto con cui si entra in contatto.

La necessità di tutelare l'affidamento ingenerato dalla propria condotta costituisce una delle più importanti applicazioni del principio di buona fede: ne consegue, pertanto, che il legittimo affidamento è espressione di uno dei principi più importanti riconosciuti nel nostro ordinamento.

Orbene, alla luce di tanto, emerge inequivocabilmente come la figura del funzionario di fatto non possa trovare applicazione nel caso di specie, **posto che si tratta di atti pregiudizievoli per il cittadino e per i quali, a monte, non si è concretizzato alcun prin-**

cipio di affidamento da parte della collettività nei confronti della pubblica amministrazione.

- Osservazioni conclusive

In conclusione, alla luce di quanto rilevato, si ribadisce che in seguito alla soppressione di Equitalia - società privata di riscossione - e al passaggio in blocco del personale ad Agenzia delle entrate-Riscossione - ente pubblico economico di nuova costituzione-, inizia a prendere forma la concreta ipotesi di nullità di tutti gli atti emessi dal nuovo ente della riscossione, stante il problema della legittimità del transito del personale e dei dirigenti, dal vecchio al nuovo soggetto, senza concorso e quindi in contrasto con quanto sancito dall'art. 97 della Costituzione.

Il tutto avvalorato dal Consiglio di Stato che, con l'Ordinanza n. 3213/2107, ha fornito un'indicazione netta sulla probabile fondatezza del ricorso presentato da *Dirpubblica*, (con riferimento all'univoco orientamento della giurisprudenza, anche costituzionale, circa l'illegittimità dell'assunzione di personale pubblico senza concorso), dall'impossibilità di ricorrere all'art. 42 del dpr 600/1973 e alla evidente inapplicabilità del principio del "funzionario di fatto".

Ora, della legittimità di tutti questi atti è, dunque, lecito dubitare, poiché posti in essere da soggetti che potrebbero versare in una condizione di radicale carenza di attribuzioni: il che espone questi stessi atti a una condizione di radicale nullità, ai sensi dell'art. 21 *septies* della Legge n. 241/1990.

Pertanto, emerge inequivocabilmente la necessità di decidere in fretta sulla legittimità di tutta l'operazione. Questo perché, si ribadisce, **tutti i dirigenti attualmente in forze presso il nuovo ente di riscossione non sono stati assunti mediante pubblico**

concorso, ma solo attraverso un mero passaggio diretto dalla soppressa società di diritto privato Equitalia, alla neo-costituita Agenzia delle Entrate-Riscossione (ente strumentale dell’Agenzia delle Entrate, sottoposto all’indirizzo e alla vigilanza del MEF, al quale sono attribuite le funzioni relative alla riscossione nazionale).

In definitiva, a fronte del fatto che i dipendenti delle sopresse società del gruppo Equitalia svolgano presso la neoistituita Ader un rapporto di lavoro a suo tempo instaurato secondo modalità privatistiche,

è quantomai evidente che se qualunque contribuente dovesse decidere di impugnare un qualsiasi atto di riscossione, potrà sollevare valide eccezioni in termini di legittimazione ad agire da parte dell’Ader, rilevando da un lato, la nullità degli atti della riscossione in quanto non sottoscritti da dirigenti assunti a seguito di pubblico concorso e, dall’altro, la violazione dell’art. 97 della Costituzione stante l’evidente contrasto con il principio di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione.



Ruolo – impugnabilità ammessa – estratto di ruolo – ammissibilità limitata

di Luca Labano

Dottore Commercialista

Il ruolo è un atto amministrativo impositivo (fiscale, contributivo, di riscossione, di altre entrate) proprio ed esclusivo dell'ente creditore impositore.

Esso è previsto dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 gli "atti impugnabili" quindi di impugnare necessariamente per evitare la cristallizzazione irreversibile del credito, lett. d) del primo comma *"il ruolo e la cartella di pagamento mentre la seconda parte del primo comma dell'art.21 medesimo d.lgs.n.546 dispone espressamente che "la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo"*.

In quanto atto prodromico, la nullità del ruolo non implica la nullità della cartella di pagamento mentre non è vero il contrario.

Le SS-UU. della Corte di Cassazione con sentenza n. 19704 del 02/10/2015 si sono espresse sull'impugnabilità dell'estratto di

ruolo in quanto in precedenza erano evidenti i contrasti tra la giurisprudenza di merito e legittimità.

La corte ha deciso che l'estratto in sé come documento interno della pubblica amministrazione non è impugnabile se non validamente notificato o nel caso in cui il contribuente fosse venuto a conoscenza della cartella non notificato attraverso l'estratto stesso rilasciato su richiesta del contribuente.

Secondo altra sentenza della corte di legittimità sez. III del 10/11/2016 n. 22946 *"l'impugnazione della cartella esattoriale, la cui esistenza risulti di un estratto di ruolo rilasciato dal concessionario per la riscossione su richiesta del debitore è ammissibile a prescindere dalla notificazione di essa congiuntamente all'estratto di ruolo di non aver mai avuto conoscenza in precedenza della cartella per un vizio di notificazione e*

quindi solo in funzione recuperatoria”.

L'impugnazione diretta del ruolo esattoriale da parte del debitore che chieda procedersi ad un accertamento negativo del credito dell'amministrazione su risultanze deve ritenersi inammissibile per difetto di interesse non prospettandosi tale accertamento come unico strumento volto ad delimitare la pretesa impositiva, ben avrebbe potuto infatti rivolgersi direttamente allo stesso in via amministrativa chiedendo l'eliminazione del credito tramite autotutela (il. c.d. sgravio).

Avendo egli uno strumento per eliminare la pretesa dell'amministrazione cui far ricorso, ciò rende non percorribile per difetto di interesse, la proposizione di un'iones di mero accertamento.

In realtà, altra giurisprudenza ritiene che l'interesse di agire ex art. 100 c.p.c. è ampiamente sussistente.

L'impugnazione dell'estratto di ruolo non comporta un'azione di mero accertamento in quanto segue da una pretesa del fisco che si realizza tramite un titolo esecutivo.

È legittimo, quindi, impugnare la cartella esattoriale attraverso l'impugnativa proposta avverso la sua riproduzione nell'estratto di ruolo nelle forme della opposizione all'esecuzione ex art. 615 primo comma c.p.c. qualora si contesti il diritto della controparte a procedere *in executivis*. Essendo, inoltre, la contestata iscrizione a ruolo derivante da sanzione amministrativa pecuniaria competente è il Giudice di Pace (*ratione materiae*) del luogo del domicilio dell'intimato (Cass. sez. II n.8704/11 e Corte di Cassazione Ordinanza n. 20105 del 02.09.2013 “... trattandosi di giudizio di opposizione all'esecuzione, incardinato ex art.615 c.p.c. con riferimento alla cartella esattoriale con la quale è stato richiesto il pagamento di somma con contestuale avvertenza in caso di mancato pagamento nel termine assegnato

dell'inizio del procedimento esecutivo, deve ritenersi che la individuazione della competenza territoriale del giudice dell'esecuzione debba essere effettuata con riferimento all'art. 27 c.p.c. tenuto conto del contenuto dell'art. 480 terzo c.p.c. dovendosi la cartella esattoriale equiparare all'atto di precetto.. “) il quale potrà decidere di proporre opposizione ai sensi degli art. 615 comma primo e 617 comma primo c.p.c. (Cass. civ. n.4139/10).

Parte ricorrente ha chiesto accertarsi e dichiararsi la inesigibilità dei crediti portati nelle cartelle per preesistente giudicato di annullamento delle prime quindici e comunque per intervenuta prescrizione quinquennale del diritto alla riscossione. Va osservato che l'azione è stata correttamente qualificata ai sensi dell'art. 615 c.p.c. come opposizione all'esecuzione, controvertendosi sul diritto del concessionario a procedere ad esecuzione forzata per la sussistenza di fatti impeditivi o meglio estintivi della pretesa azionata quali la prescrizione. Il motivo dedotto dall'opponente è fondato.

Sull'applicazione del termine quinquennale ex art. 209 Cds, si osserva che la cartella esattoriale vale come un mero atto di precetto, volto alla messa in mora del debitore e all'interruzione del termine prescrizionale. Tra l'altro la cartella, in quanto espressione del potere di auto accertamento e di autotutela della p.a., ha natura di atto amministrativo e non produce effetti di ordine processuale, ma solo l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito. Se non produce effetti processuali, non si può applicare l'articolo 2953 c.c., in base al quale la prescrizione della sentenza è decennale a prescindere di quale sia il termine di prescrizione del diritto oggetto del giudizio. In caso di contravvenzioni stradali, il termine di prescrizione è, dunque, di cinque anni, ai sensi dell'articolo 209 del codice della strada, a decorrere dal giorno in cui è stata

commessa la violazione, e che gli atti notificati successivamente, quali verbale e cartella esattoriale, fanno ogni volta decorrere un ulteriore termine di cinque anni. La Cassazione si è pronunciata in favore della applicabilità del termine quinquennale di prescrizione del diritto di riscossione, stabilendo che il diritto di riscossione dell'amministrazione per crediti derivanti da violazioni al codice della strada si prescrive nel termine di cinque anni previsto dall'articolo 209 C.d.s. e dall'art.28 L.689/1981 (Cass. Civ. sez. II, 28 gennaio – 8 marzo 2010 n. 5570, ord.n.20213 del 8.10.15). La circostanza che la cartella non sia stata impugnata non modifica il termine di prescrizione; la cartella di pagamento non è un atto emesso da una autorità giudiziaria, e pertanto la mancata impugnazione della stessa non determina quel fenomeno di spostamento dalla prescrizione breve alla prescrizione ordinaria che si verifica per i decreti ingiuntivi e le sentenze passate in giudicato, in forza di espressa previsione di legge (art.2952 c.c.). Principio sancito definitivamente dalle SS.UU. della Cassazione n.2339 del 17.11.16. Nella fattispecie in esame intanto l'agente della riscossione non ha fornito la prova documentale di una valida notifica di tutte le cartelle. Ne consegue che alcun atto interruttivo della prescrizione, entro il termine quinquennale decorrente dalle infrazioni contestate tra gli anni 1995/2009 risulta essere intervenuto. Pertanto i crediti cartellizzati sono tutti prescritti (sent. 219/18 del 13/03/2018 del giudice di pace di Pisa).

Non è possibile, per il contribuente, impugnare in via autonoma il solo ruolo e non la cartella di pagamento. Questo quanto ribadito dai giudici della Corte di Cassazione con l'ordinanza depositata il 24 maggio 2018 n. 12894.

Il caso in esame riguardava il ricorso presentato da un contribuente avverso i ruoli relativi alle somme iscritte negli anni 2006

e 2007 a suo carico. Il giudice di merito aveva escluso che il contribuente potesse impugnare in via autonoma soltanto il ruolo; tale decisione è stata annullata dall'ordinanza della Cassazione.

«Il ruolo è atto che deve essere notificato e la sua notificazione coincide con la notificazione della cartella di pagamento», hanno precisato gli Ermellini. Orbene, il ruolo è atto impugnabile ed il termine per calcolare i sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato *«coincide con quello della notificazione della cartella di pagamento»*.

Entro tale termine, dunque, il debitore può impugnare entrambi gli atti contemporaneamente, oppure anche solo uno dei due (quello che ritiene viziato) *«con l'ovvio corollario che la nullità di un atto non comporta quella degli atti precedenti né di quelli successivi che ne sono indipendenti e quindi che la nullità della cartella di pagamento non comporta necessariamente quella del ruolo mentre la nullità del ruolo determina necessariamente anche la nullità della cartella, questa essendo giuridicamente fondata su quel ruolo e, pertanto, dipendente dallo stesso»*.

L'estratto di ruolo può essere impugnato entro il termine di sessanta giorni. Ciò in quanto l'avvenuta conoscenza dell'atto, tramite l'estratto delle cartelle determina, da un lato, la legittimazione ad impugnare e, dall'altro, il termine di esercizio di tale legittimazione. Secondo i giudici tale termine deve essere osservato per il solo fatto che viene proposta l'impugnazione e indipendentemente dalla sua facoltatività in tutti quei casi nei quali si ritenga comunque la permanenza, in capo al contribuente, del diritto di impugnare anche il primo atto impositivo in senso stretto che gli venga successivamente notificato. E' necessario che l'impugnazione risponda alle regole generali e, in primo ruolo, al requisito di tempesti-

vità; essa deve essere provata dallo stesso ricorrente con riguardo alla data di avvenuta conoscenza dell'atto enunciativo della pretesa tributaria contestata; la seconda soluzione, più garantista nei confronti del contribuente, escluderebbe l'applicazione del termine decadenziale in caso di impugnazione dell'estratto di ruolo, il quale sarebbe impugnabile in qualsiasi momento. Ciò in quanto la conoscenza dell'iscrizione, acquisita mediante l'estratto di ruolo, non comporta l'onere bensì solo la facoltà dell'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare successivamente, in ipotesi dopo la notifica di un atto "tipico", la pretesa della quale il contribuente sia venuto a conoscenza.

Come primo motivo il ricorrente deduce: omessa insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia – opposizione ex art. 615 primo comma c.p.c. – eccezione di prescrizione – onere della prova ex articolo 2967 (*rectius*, 2697) c.c.

Sostiene che l'opposizione all'esecuzione non prevede alcun termine di decadenza e che l'impugnazione può ritenersi ammissibile anche nei confronti dell'estratto di ruolo, potendo in tale sede essere fatta valere la sopravvenuta estinzione della prescrizione della pretesa contributiva.

Come secondo motivo deduce: violazione dell'articolo 112 c.p.c., omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. Lamenta che la Corte d'appello non abbia dichiarato la prescrizione del credito afferente a contributi del 1998, già maturata alla data di notifica della cartella del 14/6/2006, ed anche successivamente alla notifica della stessa, sino alla data di proposizione del ricorso in opposizione avvenuta nel 2015.

Il primo motivo, là dove sostiene l'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo sot-

teso alla cartella esattoriale non opposta, è inammissibile, in quanto non è impugnata una delle due concorrenti ed autonome *rationes decidendi* adottata dalla Corte di merito per disattenderlo, ovvero quella secondo la quale la cartella di pagamento (e dunque il titolo esecutivo posto dal ricorrente a fondamento dell'azione ex art. 615 c.p.c.) era stata annullata in sede amministrativa, sicché doveva ritenersi del tutto insussistente l'interesse ad agire dell'appellante. Opera dunque il principio affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte nella sentenza n. 7931 del 29/03/2013 (cui molte altre conformi, tra cui da ultimo n. 4259 del 03/03/2015), secondo il quale qualora la decisione impugnata si fondi su di una pluralità di ragioni, tra loro distinte ed autonome, ciascuna delle quali logicamente e giuridicamente sufficiente a sorreggerla, è inammissibile il ricorso che non formuli specifiche doglianze avverso una di tali *rationes decidendi*: ciò in quanto il ricorso per cassazione non introduce un terzo grado di giudizio tramite il quale far valere la mera ingiustizia della sentenza impugnata, caratterizzandosi, invece, come un rimedio impugnatorio, a critica vincolata ed a cognizione determinata dall'ambito della denuncia attraverso il vizio o i vizi dedotti.

Il primo motivo risulta poi inammissibile nella parte in cui rivendica la possibilità di far valere con l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c. i fatti estintivi del credito successivi alla formazione del titolo esecutivo (in particolare, la prescrizione), ed analoga soluzione deve adottarsi per il secondo motivo con cui il ricorrente lamenta che la Corte di merito non abbia esaminato la relativa eccezione.

A tale proposito, come affermato di recente da questa Corte (Cass. n. 22946 del 10/11/2016, Cass. n. 20618 del 13/10/2016, Cass. n. 6034 del 9/3/2017) difetta infatti nel ricorrente l'interesse ad agire, considerato che l'azione con la quale ai sensi

dell'art. 615 c.p.c. si contesta il diritto di procedere all'esecuzione forzata presuppone l'esistenza quantomeno della minaccia attuale di atti esecutivi, minaccia che nel caso difetta, e che è ben possibile che, considerato il lungo tempo intercorso dopo l'intervenuto annullamento della cartella, intervenga l'eliminazione del credito in via di autotutela mediante sgravio della pretesa contributiva e l'ente impositore non proceda alla riscossione coattiva.

Per tali motivi, condividendo il Collegio la proposta del relatore, il ricorso risulta inammissibile e dev'essere in tal senso deciso con ordinanza in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, comma 1, n. 1, cod. proc. civ.

La regolamentazione delle spese processuali segue la soccombenza.

Oggi è pacifica quindi l'impugnazione dell'estratto di ruolo, ove la cartella di pagamento non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza solo attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del terzo comma dell'art 19 d. lgs. n. 546 del 1992 (Cassazione con sentenza n. 19704/15), e la tardiva costituzione in giudizio del resistente non comporta alcun tipo di nullità (ad eccezione della tardiva produzione documentale).

Lo ha precisato la Ctp di Agrigento con la sentenza n. 442/01/18 depositata il 23 febbraio 2018.

Oggi è pacifico che l'estratto di ruolo è impugnabile nei seguenti casi:

- è preceduto da un provvedimento impositivo o sanzionatorio su cui il ruolo si fonda esso è solo un atto della riscossione che può essere autonomamente impugnabile solo per vizi propri quali ad esempio la non conformità alle risultanze dell'atto presupposto, di violazione delle

regole relative alla formazione del ruolo stesso riguardanti termini e condizioni per l'iscrizione, nella misura degli importi iscrivibili a ruolo e i requisiti formali dell'atto (numero del codice fiscale del contribuente, specie del ruolo ordinario e straordinario....);

- non è preceduto da alcun provvedimento impugnabile (ad es. di riscossione o ruolo), sarà possibile far valere vizi formali o vizi attinenti i presupposti del potere o alla sussistenza o entità del debito (tributario).

Quando ad esempio il ruolo è fondato su una dichiarazione tributaria da cui risulta dovuta un'imposta in parte non versata si potranno dedurre come vizi propri del ruolo le ragioni di illegittimità di tali correzioni o modifiche.

COMMENTARIO DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA



UN'INIZIATIVA EDITORIALE DE ILTRIBUTO.IT
TRATTA DAI PRIMI QUATTRO ANNI DELLE SUE NEWS ON-LINE

**564 PAGINE DIVISE IN TRE E-BOOK
IN FORMATO PDF INTERATTIVO PER SEMPLIFICARE
STUDIO E CONSULTAZIONE**

*sentenze commentate raccolte per macro-argomenti
con specifica introduzione tematica*

**LINK AL TESTO INTEGRALE DELLE SENTENZE
STAMPABILE PER ESSERE PRONTAMENTE UTILIZZATO**

OGNI SINGOLO E-BOOK A 9,99€
I TRE E-BOOK IN OFFERTA A SOLE €19,99 (IVA 4% esclusa)

SCOPRI DI PIÙ - SCARICA UN ESTRATTO GRATUITO

VISITA IL NOSTRO E-SHOP

www.iltributo.it

La linea di confine tra evasione fiscale ed abuso del diritto ai fini della rilevanza penale

Commento a Corte di Cassazione, III Sez.Pen., sentenza n. 24152 del 30 maggio 2019



di Martina Urban
Avvocato Penalista

La Corte di Cassazione, III Sezione Penale, con sentenza 8 aprile 2019, n. 24152 (depositata il 30 maggio 2019) ha nuovamente affrontato il tema della (ir)rilevanza penale dell'abuso del diritto e, in particolare, si è posta il problema dell'individuazione della *"linea di confine tra l'abuso/elusione non penalmente rilevanti e l'evasione fiscale"*, a seguito della riforma attuata con il D.Lgs n. 128/2015.

Tale riforma ha innanzitutto introdotto una definizione normativa dell'istituto dell'abuso del diritto, prima ricavabile unicamente dall'interpretazione giurisprudenziale.

In particolare, ai sensi dell'art. 10 *bis* della L. n. 212 /2000 (c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente) *"configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni."*

In tal senso, per *"operazioni prive di sostanza economica"* si intende fare riferimento a *"fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali"* che, per l'effetto, risultano *"indebiti"* in quanto *"realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario"*.

Per completezza, la citata norma prevede che non debbano ritenersi *"abusive"* le operazioni *"giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa"*

ovvero dell'attività professionale del contribuente".

Oltre a quanto sopra, a chiusura della nuova disciplina sull'abuso del diritto, il Legislatore della riforma attuata con il D.Lgs n. 158/2015 ha inserito una disposizione di carattere penale, nell'art. 10 *bis*, comma 13, della L. n. 212/2000, per cui *"le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie"*.

Ad una prima lettura, tale disposizione sembrerebbe non lasciare margini di interpretazione, escludendo nettamente la penale responsabilità per le operazioni economiche prive di valide ragioni economiche e poste in essere al solo fine di ottenere vantaggi fiscali altrimenti non spettanti.

Benché il dato normativo apparentemente sembri escludere ogni profilo di rilevanza penale, tuttavia la giurisprudenza di legittimità si è da subito orientata nel mantenere un ambito di rilevanza penale, in ordine ai negozi giuridici del formalmente validi ma di fatto inesistenti, creati falsamente al solo scopo di incidere sulla determinazione della base imponibile, tenuto conto dell'insidiosità di tali operazioni.

La giurisprudenza di legittimità, già all'indomani dell'entrata in vigore di tale disposizione, ha affermato che *"l'istituto dell'abuso del diritto di cui all'art. 10 bis, L. 27 luglio 2000, n. 212, che, per effetto della modifica introdotta dall'art. 1 del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, esclude ormai la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, ha **applicazione solo residuale** rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, cosicché esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi."* (Cass. Pen. Sez. III, 7 ottobre 2015, n. 40272).

Si tratterebbe pertanto di comportamenti che integrano una falsità ideologica e quindi non si tratterebbe di semplice "abuso del diritto", ma di una vera e propria evasione di imposta, che determinerebbe la rilevanza penale della condotta, una volta superate le soglie di punibilità previste dalla norma.

In particolare, se l'operazione posta in essere dal contribuente viola direttamente una disposizione fiscale ed integra gli estremi di un illecito tributario, ciò non può che costituire una vera e propria evasione di imposta e non semplice "elusione".

In tal senso, la Cassazione ha ritenuto che *"non è penalmente perseguibile un'operazione finalizzata esclusivamente a conseguire un indebito vantaggio fiscale relativa a operazioni economiche reali. Il giudice, prima di affermare la tesi contraria, deve verificare che le operazioni non siano state realizzate ovvero siano riferite a soggetti fittiziamente interposti"*.

(Cassazione penale sez. III, 26 ottobre 2017, n. 9378).

Nel caso deciso dalla Suprema Corte nella sentenza in esame, al contribuente era stata contestata l'antieconomicità delle operazioni poste in essere tra la Società di cui era legale rappresentante l'imputato e altra Società, ritenendo che i relativi contratti fossero fittizi e che, quindi, i costi relativi a tali operazioni non fossero deducibili.

Nel proprio ricorso, l'imputato aveva negato la sussistenza del reato e, in ogni caso, aveva chiesto di essere dichiarato non punibile, dato che la fattispecie doveva essere inquadrata come semplice "elusione", come tale irrilevante dal punto di vista penale.

La Corte, nel confermare la statuizione di condanna, ha affermato che non sussiste elusione, laddove venga accertata una violazione di una disposizione fiscale, che costituisca una vera e propria evasione e che, nel caso di specie, sia configurabile il delitto di "dichiarazione infedele", di cui all'art. 4 del D.Lgs n. 74/2000, avendo il contribuente posto in essere "*comportamenti simulatori preordinati alla 'immutatio veri' del contenuto della dichiarazione per occultare, in tutto o in parte la base imponibile*".

In particolare, secondo la Suprema Corte l'abuso del diritto è una categoria diversa dalla simulazione, dalla falsità, dalla fraudolenza o, meglio, da quelle condotte punite autonomamente dal D.Lgs n. 74/2000.

La Suprema Corte afferma che la causa di non punibilità di cui all'art. 10 *bis*, comma 13, della L. n. 212/2000 ha carattere residuale, non potendo essere applicata laddove la condotta configuri un illecito penalmente rilevante, derivante dalla violazione di una specifica disposizione fiscale.

In definitiva, in un quadro caratterizzato dalla presenza di elementi tipici di falsità (operazioni mai poste in essere o interposizione fittizia) non sarà applicabile la disciplina dell'elusione, dovendo questa cedere innanzi alla contestazione del delitto di "dichiarazione infedele" di cui all'art. 4 del D.Lgs n. 74/2000, caratterizzato dall'intrinseca illiceità dell'operazione la quale, mediante il mendacio, è tesa all'occultamento – totale o parziale – della base imponibile.

La sussidiarietà della disciplina dell'abuso del diritto viene giustificata dalla Suprema Corte sulla base della norma tributaria di cui all'art. 10 *bis*, comma 12, dello Statuto dei Diritti del Contribuente, in base alla quale la disciplina sull'elusione si applica laddove non sia possibile procedere direttamente a contestare al contribuente l'evasione di imposta, derivante dalla violazione di una norma tributaria.

La ricostruzione operata dalla Suprema Corte risponde all'esigenza di restringere l'ambito della impunità connessa all'elusione fiscale, soprattutto in quei casi in cui l'abuso del diritto è realizzato attraverso sofisticati schemi negoziali.

Tuttavia, tale ricostruzione non appare convincente sia perché applica *in malam partem* una norma penale (relativa alla causa di non punibilità di cui al citato art. 10 *bis* comma 13), sia perché tale interpretazione non tiene conto dei requisiti di tassatività e determinatezza che devono caratterizzare le norme penali e quelle destinate ad integrare tali precetti normativi.

In definitiva, la sentenza in commento fa il punto sullo “stato dell’arte” in tema di elusione dal punto di vista astratto ma, dal punto di vista concreto, resta l’incertezza per il contribuente su quali siano i comportamenti penalmente rilevanti, soprattutto in termini di prevedibilità delle possibili conseguenze derivanti dalla propria condotta.

Corte di Cassazione, III Sez. Penale, sentenza n. 24152 del 30 maggio 2019

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ROSI Elisabetta - Presidente -
Dott. GALTERIO Donatella - Consigliere -
Dott. GENTILI Andrea - Consigliere -
Dott. SEMERARO Luca - Consigliere -
Dott. SCARCELLA Alessio - rel. Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

B.V., nato a (OMISSIS);

avverso la sentenza del 15/06/2018 della CORTE APPELLO SEZ.DIST. di TARANTO;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. TOCCI Stefano, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito il difensore presente, avv. LUISA ASSUNTA SIBILLA, che si è riportata ai motivi di ricorso, chiedendone l'accoglimento.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza 15.06.2018, la Corte d'appello di Lecce, sez. dist. Taranto, in riforma della sentenza del tribunale di Taranto 23.02.2016, appellata dal B., escludeva il reato contestato (dichiarazione infedele: D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4) limitatamente alla evasione dell'IVA per insussistenza del fatto, per l'effetto riducendo la pena inflittagli per tale violazione, in relazione all'evasione delle imposte sui redditi, applicando al medesimo, in continuazione con altra sentenza emessa dal tribunale di Taranto 12.02.2015, irr. 14.03.2015, la pena di 2 mesi e gg. 25 di reclusione; confermava nel resto la sentenza appellata che lo

aveva ritenuto colpevole del reato di dichiarazione infedele, commesso in relazione al periodo di imposta 2007, secondo le modalità esecutive e spazio - temporali meglio descritte nel capo di imputazione.

2. Contro la sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia, iscritto all'Albo speciale previsto dall'art. 613, c.p.p., articolando tre motivi di ricorso, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. c.p.p..

2.1. Deduce, con il primo motivo, violazione di legge in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, ed all'art. 192 c.p.p., comma 2, e art. 546 c.p.p., lett. e), in tema di valutazione della prova nonché violazione del principio dell'oltre ogni ragionevole dubbio" di cui all'art. 533 c.p.p., e correlato vizio di manifesta illogicità, mancanza e contraddittorietà della motivazione.

In sintesi, ad avviso del ricorrente, la decisione di primo grado, pedissequamente seguita dalla Corte di Appello, avrebbe violato i canoni di ragionevolezza, logicità e valutazione probatoria tout court. I fatti a sostegno della condanna, fondati sull'imprinting dato dal giudice di prime cure alle testimonianze, avrebbero costituito il punto di partenza del giudizio di secondo grado, sollevando la Corte dal dovere di ricercare un proprio schema logico attraverso la lettura diretta delle fonti probatorie e del loro autonomo apprezzamento. Ne sarebbe conseguita la ripetizione degli errori commessi dal primo giudice, valorizzando oltre i limiti della logica e del buon senso alcune dichiarazioni rese in dibattimento, omettendo addirittura di motivare in merito alle altre. Si riporta sinteticamente il contenuto, contestato con l'impugnazione dalla difesa, della testimonianza del teste M.T., evidenziando come sul punto la Corte abbia riportato la medesima motivazione del giudice di primo grado. Sostiene il ricorrente che la sola assenza di insegne o targhe presso la sede amministrativa di una ditta individuale non potrebbe ritenersi idonea di per sé ad incrinare l'effettività delle operazioni commerciali intercorse tra la medesima azienda ed i suoi committenti, nella specie la società MD2000, giacché la peculiarità dell'attività espletata non richiedeva un particolare allestimento degli uffici amministrativi, svolgendosi essa esclusivamente presso i canteri ove i servizi richiesti dai clienti dovevano essere prestati. Conferma del luogo in cui si trovava la sede della società La Fenice e dei rapporti con la MD2000 si avrebbe nelle dichiarazioni del teste N., commercialista del B. al tempo dei fatti oggetto di contestazione.

Tuttavia di ciò non vi sarebbe alcuna traccia nella motivazione. Secondo il ricorrente la sentenza di primo grado, fatta propria dal giudice di appello, si fonderebbe unicamente su presunzioni le quali, in materia di reati tributari, possono essere ritenute valide solo per la procedura cautelare non anche ai fini della condanna, rappresentando indizi che necessitano di essere integrati da ulteriori elementi (Cass., Sez. III, 16 luglio 2015, n. 30890). Perché possano assurgere a prova, pertanto, devono trovare oggettivo riscontro in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni che siano però gravi, precise e concordanti. Sebbene l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non escluda la possibilità per il giudice di avvalersi degli stessi elementi posti alla base dell'accertamento tributario (accertamenti condotti dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Entrate), essi dovrebbero essere assunti non con efficacia di certezza legale bensì come dati processuali oggetto di libera valutazione probatoria. Sul punto si rammenta anche il principio espresso dall'art. 533 c.p.p., evidenziandosi che l'organo giudicante dovrebbe procedere ad un effettivo accertamento delle circostanze costitutive del reato ascritto al contribuente, il che escluderebbe l'operatività delle presunzioni fiscali in sede penale, qualificabili come meri indizi. Il giudice quindi non potrebbe recepire acriticamente i dati emersi dal controllo fiscale, essendo tenuto ad indicare in maniera specifica le ragioni per le quali ritiene gli stessi attendibili. Applicando quanto detto al caso di specie, non potrebbe farsi discendere tout court la sussistenza dell'ipotesi di reato da una mera catena di presunzioni semplici, dovendosi acquisire ulteriori elementi di riscontro al fine di verificare la concreta esistenza dell'evasione, nè potrebbe ritenersi operante l'inversione dell'onere della prova, spettando all'accusa pubblica dimostrare l'elemento costitutivo del reato rappresentato nella specie dall'effettivo superamento delle soglie poste dalla norma. Il minor versamento, effetto dell'evasione, dovrebbe quindi essere commisurato ad attività concretamente poste in essere: il reddito nascosto dovrebbe essere un reddito reale e il patrimonio occultato tangibile e concreto, non potendo trovare spazio una mera presunzione semplice inidonea a fondare la responsabilità penale per il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, violazione di legge e correlato vizio di motivazione.

In sintesi, sostiene il ricorrente che la motivazione sarebbe censurabile anche in ordine al regime fiscale semplificato nel quale rientrava l'azienda del B.. Secondo il giudice di secondo grado, infatti, questo non avrebbe esonerato l'imprenditore dal tenere le scritture contabili in ossequio all'art. 2214 c.c.. Ad avviso del ricorrente sarebbe invece vero il contrario in quanto il regime speciale consentirebbe adempimenti contabili ridotti rispetto a quello ordinario, caratterizzandosi inoltre per un criterio di determinazione del reddito

basato sulla ricostruzione analitica dei costi e dei ricavi cui vanno sommati e sottratti gli elementi positivi e negativi indicati dalla legge. Pertanto, alle imprese ammesse al regime di contabilità semplificata, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 18, sarebbe consentito non tenere i libri sociali ed alcuni registri contabili, permanendo l'obbligo di tenere i registri previsti dalla normativa IVA.

Questi dovrebbero accogliere anche le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sui redditi seppure in forma semplificata mediante annotazione del documento fiscale attestante la spesa, pur non rientranti in campo IVA.

Tuttavia, le componenti negative non registrate ma specificamente afferenti a ricavi e altri proventi di esercizio sarebbero comunque ammessi a deduzione se e nella misura in cui risultino da elementi certi e precisi.

Non essendo prevista la redazione del bilancio, il reddito imponibile per tali fattispecie sarebbe tratto dal solo conto economico d'esercizio, da riportarsi nell'apposito quadro annesso al modello di dichiarazione dei redditi, non essendo prevista nè determinabile, in assenza di registrazione delle movimentazioni non aventi rilevanza economica, una situazione patrimoniale dell'azienda. Da ciò si evincerebbe che ai soggetti rientranti nel suddetto regime non potrebbe addebitarsi la mancata tracciabilità delle movimentazioni finanziarie correlate alle operazioni economiche poste in essere, giacchè essi sarebbero esonerati dall'obbligo della contabilità ordinaria e tenuti solo ad annotare i documenti fiscali, rilevanti ai fini della maturazione economica dei costi e dei ricavi, sui registri IVA senza possibilità alcuna di annotare anche gli aspetti monetari della gestione.

Altrettanto illogica sarebbe la pretesa carenza di vantaggiosità, rectius convenienza economica, nelle operazioni intercorse tra La Fenice e la MD2000 a causa della differente localizzazione geografica delle rispettive sedi legali. Si finirebbe infatti per confondere il concetto di elusione con quello di evasione con la conseguenza che non si comprenderebbe se il comportamento posto in essere sia qualificabile come "elusivo" o "di evasione", con inevitabili ripercussioni sulla configurabilità del reato.

L'affermazione della Corte sembrerebbe inoltre fine a sè stessa non essendo motivata, non specificando quale comportamento "normale" avrebbe dovuto adottare la società al fine di non incorrere nella antieconomicità. Innanzi a più alternative, non vi è l'obbligo per il contribuente di optare per quella fiscalmente più onerosa, dovendosi anzi ritenere sussistente il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che consenta di contenere i propri oneri fiscali, non potendo quindi integrare un abuso una scelta gestionale attuata per strutturare una operazione in modo da evitare l'onere fiscale massimo. Il ricorrente richiama la disciplina comunitaria e nazionale in materia di abuso del diritto (Direttiva n. 90/4341; Direttiva n. 2016/1164; L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, introdotto con il D.Lgs. n. 128 del 2015) evidenziando la residualità della fattispecie e la sua collocazione interstiziale fra legittimo risparmio ed evasione.

2.3. Deduce, con il terzo motivo, violazione di legge in relazione agli artt. 81, 99, 132 e 133 c.p., e per la mancata concessione delle attenuanti di cui all'art. 62 bis c.p..

In sintesi, sostiene il ricorrente che la Corte d'appello avrebbe erroneamente operato nell'applicare l'aumento di pena anche per la recidiva.

Il giudice dovrebbe infatti verificare se la reiterazione dell'illecito sia effettivo sinonimo di riprovevolezza e pericolosità, tenendo conto della natura dei reati, del tipo di devianza di cui sono segno, della qualità dei comportamenti, del margine di offensività delle condotte, della distanza temporale e di ogni altro parametro individualizzante significativo della personalità del reo e del grado di colpevolezza. Invero, i precedenti penali a carico del B. nonostante siano ricadenti nella disciplina dei reati fiscali sono datati nel tempo ed alcuni persino depenalizzati. Mancherebbe inoltre la motivazione circa il diniego della concessione delle circostanze attenuanti generiche le quali, se il giudice avesse operato un'accurata indagine sotto il profilo tecnico-giuridico, avrebbe applicato considerandole equivalenti alla recidiva, con conseguente dichiarazione di prescrizione del reato contestato.

CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è inammissibile per genericità e manifesta infondatezza.

4. E' anzitutto affetto da genericità per aspecificità, in quanto non si confronta con le argomentazioni svolte nella sentenza impugnata che confutano in maniera puntuale e con considerazioni del tutto immuni dai denunciati vizi motivazionali le identiche doglianze difensive (che, vengono, per così dire "replicate" in questa sede di legittimità senza alcun apprezzabile elemento di novità critica), esponendosi

quindi al giudizio di inammissibilità.

Ed invero, è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che è inammissibile il ricorso per cassazione fondato su motivi non specifici, ossia generici ed indeterminati, che ripropongono le stesse ragioni già esaminate e ritenute infondate dal giudice del gravame o che risultano carenti della necessaria correlazione tra le argomentazioni riportate dalla decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'impugnazione (v., tra le tante: Sez. 4, n. 18826 del 09/02/2012 - dep. 16/05/2012, Pezzo, Rv. 253849).

5. Lo stesso è inoltre da ritenersi manifestamente infondato, atteso che la Corte d'appello ha spiegato, con motivazione adeguata e del tutto immune dai denunciati vizi, le ragioni per le quali ha ritenuto infondata la doglianza difensiva in ordine alla insussistenza del reato di dichiarazione infedele con riferimento all'evasione delle imposte sui redditi, nonchè congruo il trattamento sanzionatorio alla luce del mancato riconoscimento delle attenuanti generiche ed all'applicazione della recidiva contestata.

6. In particolare, quanto al primo motivo, devono anzitutto premettersi alcune considerazioni in diritto in ordine al tema delle presunzioni fiscali in sede penale e degli accertamenti fiscali alla base della sentenza di condanna.

La giurisprudenza è infatti granitica nel sostenere che nel processo penale le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, non possono costituire di per sè fonte di prova della commissione dell'illecito, assumendo il valore di dati di fatto che, unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa, devono poter essere valutati liberamente dal giudice penale (Cass., Sez. III, 30 ottobre 2018, n. 7242; Cass., Sez. III, 23 giugno 2015, n. 30890; Cass., Sez. III, 23 gennaio 2013, n. 7078). Diversa posizione è stata invece assunta in materia cautelare: tali presunzioni possono infatti costituire ex se fonte di prova della commissione dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, riconoscendosi un valore indiziario sufficiente ad integrare il presupposto del *fumus commissi delicti* necessario ai fini dell'applicazione di una misura cautelare reale (Cass., Sez. III, 10 maggio 2018, n. 26274). Tale orientamento è giustificato dalla natura stessa delle presunzioni tributarie le quali rappresentano sostanzialmente una "scorciatoia" probatoria a favore dell'amministrazione pubblica competente, comportante un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente. La presunzione, infatti, si fonda sul meccanismo logico del "come se", consentendo di inferire da un fatto noto (non da provare) quanto costituisce *thema probandum*. In sede penale, diversamente dal contesto tributario, non trova cittadinanza la c.d. presunzione legale, vigendo piuttosto il principio del libero convincimento del giudice, il quale dunque non potrebbe essere "esonerato" da un'indagine sul fatto mediante la prova presuntiva dello stesso operata a monte dal legislatore, sebbene comunque non possa parlarsi di "illimitata signoria del giudice sulla prova". Nel processo penale l'imputato non è tenuto, pena la sanzione, a fornire la prova della propria innocenza, essendo invece la pubblica accusa a dovere dimostrare la responsabilità penale dello stesso, con conseguente inammissibilità, ex art. 27 Cost., comma 2, di un'inversione dell'onere probatorio analoga a quella operante nel sistema tributario. Il legislatore pone inoltre un limite al giudizio del materiale probatorio qualora esso si riduca ad elementi indiziari, quali sono le presunzioni:

l'art. 192 c.p.p., comma 2, stabilisce infatti che perchè esse possano legittimamente fondare l'esistenza di un fatto dovranno essere gravi, precise e concordanti. Tali differenze riflettono chiaramente le distinte finalità perseguite dai due procedimenti: quello tributario mira sostanzialmente al recupero del quantum evaso, mentre quello penale è diretto ad accertare, oltre ogni ragionevole dubbio, l'attribuibilità o meno della condotta illecita all'imputato, ergo la sua colpevolezza e sanzionabilità. Ne consegue che gli elementi raccolti da parte della P.A. competente verranno impiegati come meri indizi dal giudice penale, cosicchè quanto posto a fondamento dell'iter ricostruttivo condotto dall'ufficio tributario in sede di accertamento, non possiederà, nel giudizio penale, la valenza propria di prova legale relativamente al risultato dell'accertamento stesso, dovendo gli stessi essere apprezzati autonomamente dall'organo giudicante nella loro reciproca gravità, precisione e concordanza, ed unitamente alla rimanente parte del patrimonio probatorio disponibile. Si deve escludere dunque una meccanica trasposizione delle presunzioni tributarie tale da ritenere provato il fatto solo perchè il contribuente non è riuscito a fornire la prova necessaria per il superamento del risultato ottenuto mediante il sistema presuntivo.

Ulteriore conferma dell'incompatibilità sostanziale tra i due procedimenti si riscontra nella possibilità riconosciuta all'ufficio tributario, sebbene a determinate condizioni, di fondare l'attività accertativa anche su presunzioni c.d. semplicissime, ossia non connotate dai requisiti di cui all'art. 2729 c.c., le quali ovviamente non potrebbero trovare spazio alcuno nell'iter decisionale del giudice penale. In sintesi, è pertanto possibile riconoscere nelle presunzioni tributarie elementi utili a formare, nella disamina completa e critica del compendio probatorio acquisito nel corso del dibattimento, il (libero) convincimento del giudice, non potendo invece costituire via più breve per una condanna, essendo assunte non con l'efficacia di certezza legale ma come dati aventi valore indiziario che,

per assurgere a dignità di prova, dovranno trovare un riscontro oggettivo o in distinti elementi probatori o in altre presunzioni, purchè gravi, precise e concordanti (Cass., Sez. III, 16 luglio 2015, n. 30890). Anche per tali indizi dovrà quindi essere seguito quel procedimento induttivo che consentedi inferire con certezza il dato ignoto da quello noto, con la conseguenza che un'affermazione di responsabilità potrà essere fondata su elementi indiziari soltanto se gli stessi, specificamente indicati in motivazione e valutati nel loro nesso logico, permettano l'attribuibilità del fatto all'imputato oltre ogni ragionevole dubbio, nel senso che non solo venga dimostrato che il fatto può essere accaduto nel modo che si assume, ma anche che lo stesso non può essersi ragionevolmente svolto in modo contrario.

7. Tanto premesso in diritto, il motivo è inammissibile.

E' inammissibile in quanto deduce una violazione di legge ed un vizio motivazionale (il ricorso alle presunzioni tributarie) di cui non vi è cenno nei motivi di appello depositati in data 5.07.2016, nè nelle note difensive depositate in data 8.06.2018 in vista dell'udienza davanti alla Corte d'appello del 15.06.2018, donde il motivo è inammissibile a norma dell'art. 606 c.p.p., comma 3.

In ogni caso, si tratta di censura del tutto priva di pregio perchè manifestamente infondata. Infatti, il ricorrente, oltre a prospettare in parte una diversa ricostruzione fattuale della vicenda, non tiene conto di quanto argomentato dalla sentenza impugnata. Il giudice, infatti, non ha tenuto conto delle sole dichiarazioni del teste dell'accusa operante in seno all'amministrazione fiscale, ma anche di quanto dichiarato dallo stesso imputato e dal testimone citato dalla difesa, evidenziandone l'inidoneità a fondare la credibilità della tesi difensiva.

8. Anche il secondo motivo si appalesa del tutto privo di pregio.

Ed invero, per meglio lumeggiare le ragioni dell'approdo cui è pervenuta questa Corte devono essere operate alcune considerazioni sulle due questioni giuridiche poste dal ricorrente.

Da un lato, l'individuazione delle scritture contabili obbligatorie per le imprese "minori" e, dall'altro, il tema della c.d. linea di confine tra l'abuso/elusione non penalmente rilevanti e l'evasione fiscale.

9. Orbene, quanto al primo punto, va premesso che, in materia di scritture contabili, è necessario innanzitutto considerare la normativa civilistica, espressione del valore attribuito alla regolare e corretta tenuta della contabilità e della rilevazione periodica della situazione patrimoniale dell'ente societario. Tali adempimenti infatti consentirebbero non soltanto un controllo ab interno per l'imprenditore il quale può avere contezza dell'andamento della propria impresa, ma anche ab extemo a garanzia dei soggetti terzi che con l'impresa stessa entrano in contatto. Diversa è invece la ratio fondante la fissazione di peculiari regimi in sede tributaria: gli obblighi contabili imposti sono infatti principalmente finalizzati a permettere all'amministrazione finanziaria di esercitare le verifiche sulla corretta determinazione del reddito d'impresa, in stretta relazione con le modalità tipiche con cui l'evasione può essere realizzata.

Tale differenza funzionale tra le due normative comporta la non derogabilità/modificabilità delle disposizioni civilistiche da parte di quelle in materia di accertamento delle imposte sui redditi, dati i fini esclusivamente tributari della normativa fiscale. Qualora si ritenesse che il regime di contabilità semplificata D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 18, consenta all'imprenditore di tenere le scritture contabili solo in relazione a quelle previste dal medesimo testo normativo, si ammetterebbe, implicitamente, un'abrogazione dell'art. 2214 e ss., tesi questa che, per i motivi sopra sinteticamente esposti, non può trovare accoglimento. E' bene inoltre evidenziare come la stessa lettera dell'art. 18 prefato faccia salvi "gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto", con inclusione nell'eccezione anche dell'art. 2214 c.c..

Questa Corte è chiara sul punto, anche se le pronunce di riferimento attengono alla materia dei reati fallimentari. Si è infatti affermato che:

"il regime tributario di contabilità semplificata, previsto per le cosiddette imprese minori, non comporta l'esonero dall'obbligo di tenuta dei libri e delle scritture contabili, previsto dall'art. 2214 c.c., con la conseguenza che il suo inadempimento può integrare la fattispecie incriminatrice del reato di bancarotta semplice (Cass., Sez. V, 3 maggio 2017, n. 33878; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2014, n. 52219).

10. Quanto, poi, al secondo profilo, afferente alla individuazione della c.d. linea di confine tra l'abuso/elusione non penalmente rilevanti e l'evasione fiscale, deve essere ricordato che l'introduzione della L. n. 212 del 2000, art. 10 bis, mediante il D.Lgs. n. 128 del 2015, ha rappresentato un intervento del legislatore sulla vexata quaestio della rilevanza penale dell'abuso del diritto in materia fiscale, attuando una radicale ristrutturazione della normativa previgente. Il comma 13, dell'articolo prefato, infatti, dispone espressamente la non sanzionabilità in sede penale delle operazioni abusive, fornendone anche

una definizione. Tale novità si impone, delegittimandolo, su quell'orientamento giurisprudenziale perorante la riconducibilità dei comportamenti elusivi nel raggio di azione delle fattispecie incriminatrici tributarie in materia di dichiarazione. Tuttavia, non poche sono le questioni venute alla luce nella individuazione in concreto dei comportamenti definibili abusivi/elusivi, soprattutto nella fissazione del confine di separazione tra questi e le figure riconducibili all'evasione fiscale, manifestandosi l'imprescindibilità di un coordinamento con i reati tributari. L'art. 10 bis, comma 1, dispone che "configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti", chiarendosi nei commi successivi cosa debba intendersi per "operazioni prive di sostanza economica" e "vantaggi fiscali indebiti":

le prime consistono in "fatti, atti, contratti, anche tra loro collegati che potrebbero produrre effetti diversi dai soli vantaggi fiscali", e i secondi nei "benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario". Il terzo ed il comma 4, precisano ulteriormente il perimetro applicativo, non qualificando come abusive quelle operazioni che risultino giustificate da valide ragioni extra-fiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, dirette al miglioramento dell'impresa sul piano strutturale o funzionale.

Al contribuente è sostanzialmente riconosciuto il c.d. lecito risparmio di imposta, restando ferma la libertà dello stesso di scegliere tra i diversi regimi opzionali offerti dalla legge nonché le operazioni comportanti un carico fiscale inferiore. La norma sottolinea, quindi, che l'unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito mediante l'impiego di mezzi leciti ed in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi del diritto tributario. La lettura combinata delle nuove fattispecie penali tributarie e dell'art. 10 bis, comma 13, St. contr., consente di avere una prospettiva più chiara circa il vero significato di quest'ultima norma, soprattutto alla luce del quadro giurisprudenziale che l'ha preceduta: non si è tanto voluto negare che una condotta abusiva possa avere di per sé un rilievo penale, quanto piuttosto, sulla base di una scelta di politica criminale, sottrarre in modo inequivocabile tali fattispecie dall'area di rilevanza penale, nella quale erano state attratte in precedenza. Non preteribile sarebbe anche considerare le nuove definizioni di "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente", consistenti in operazioni apparenti diverse da quelle disciplinate dall'art. 10 bis, e poste in essere con la volontà di non realizzarle, in tutto o in parte, ovvero quelle riferite a soggetti fittiziamente interposti, nonché la definizione di "mezzi fraudolenti" da intendersi come condotte artificiose, attive o omissive, realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico e determinanti una falsa rappresentazione della realtà.

11. Indispensabile diviene quindi l'esatta determinazione del contenuto e dei limiti della fattispecie di abuso/elusione, cosicché essa possa distinguersi dall'ipotesi di condotta totalmente lecita del legittimo risparmio d'imposta e, nondimeno, da quella del risparmio "illecito" dell'evasione fiscale. Questa Corte non ha tardato ad esprimersi sul punto, chiarendo come i rapporti fra il campo di applicazione dell'abuso del diritto e quello coperto dal presidio penalistico debbano essere improntati alla mutua esclusione, di talché la fattispecie abusiva non può essere contestata qualora l'operazione perseguita dall'agente sia suscettibile di essere fonte di responsabilità penale (in quanto violazione di una disposizione fiscale e integrante gli estremi un illecito tributario) e, a sua volta, quest'ultima non può poggiare su una contestazione di abuso/elusione (Cass., Sez. III, 1 ottobre 2015, n. 40272). Chiarisce espressamente questa Corte come l'abuso sia una categoria diversa dalla simulazione, dalla falsità, dalla fraudolenza, recte da quelle condotte punite penalmente sulla base del D.Lgs. n. 74 del 2000, con carattere residuale rispetto alle stesse. La residualità dell'art. 10 bis, è stata riaffermata recentemente da questa Corte (sentenza 21 aprile 2017, n. 38016) proprio in riferimento all'ipotesi criminosa di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, (dichiarazione infedele) la quale è integrata ogni qual volta siano stati posti in essere comportamenti simulatori preordinati alla immutatio veri del contenuto della dichiarazione ed integranti una falsità ideologica caratterizzante il fatto evasivo. Questi incidono sulla veridicità della stessa dichiarazione per occultare, in tutto o in parte, la base imponibile, non trovando applicazione la disciplina dell'abuso avene portata solo residuale. Per la S.C., quindi, in un quadro caratterizzato dalla presenza di elementi tipici del falso, non è possibile contestare l'abuso/elusione in quanto rappresentante una fattispecie sussidiaria che dovrà cedere innanzi ad una contestazione D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 4, avente origine non in un uso distorto della normativa di settore (determinante un vantaggio fiscale "indebito"), bensì dall'intrinseca illiceità dell'operazione la quale, mediante il mendacio, è tesa all'occultamento, totale o parziale, della base imponibile.

Il legislatore oltre ad indicare in positivo le condotte costituenti abuso del diritto ed in negativo quelle che fuoriescono da tale perimetro, opera un'importante precisazione prima di sancirne l'irrelevanza penale: l'art 10 bis, comma 12, dispone infatti che, in sede di accertamento, l'abuso può configurarsi solo se i vantaggi di cui si discute non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche

norme tributarie. Su tale puntualizzazione normativa la giurisprudenza fonda la sussidiarietà delle ipotesi abusive/elusive rispetto ai fatti connotati da frodolenza, simulazione o, comunque, teleologicamente diretti alla creazione e utilizzo di documentazione falsa.

12. Tanto premesso, il motivo proposto è manifestamente infondato.

Come infatti è possibile evincere dalla lettura della sentenza impugnata, nonché da quella del giudice di prime cure, l'imputato non soltanto era obbligato alla tenuta delle scritture contabili ex art. 2214 c.c., ma non aveva fornito alcun elemento probatorio a fondamento della propria tesi difensiva. In modo particolare, il Tribunale di Taranto aveva evidenziato come il B. si fosse limitato a riferire che i pagamenti di somme ingenti avvenivano anche in contanti, senza però che fosse rinvenuta traccia documentale delle movimentazioni di denaro e, nello specifico, dei bonifici mediante i quali l'imputato avrebbe proceduto ad una certa percentuale dei pagamenti. Nessun rilievo a favore della ricostruzione fattuale della difesa era attribuibile peraltro alle dichiarazioni del teste Dott. N., il quale si era limitato a riferire di aver preso visione delle (sole) fatture, il che non escludeva che i rapporti contrattuali tra le due società fossero stati fittizi. Proprio la natura fittizia dei rapporti commerciali intercorsi tra La Fenice e la MD2000, refluenti nel modello unico del 2008 con indicazione di elementi passivi inesistenti, consente quindi il positivo accertamento della responsabilità del B. relativamente al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4.

13. Resta, infine, da esaminare il terzo ed ultimo motivo, che non sfugge al giudizio di inammissibilità.

Ed invero, il motivo è inammissibile in quanto l'aumento per la recidiva specifica non può ritenersi illegittimo a fronte della condanna divenuta irrevocabile il 14.3.2015, la quale conferma un giudizio negativo della personalità del reo (sul punto si rammenta che il giudice può motivare anche implicitamente sull'applicazione o meno della recidiva facoltativa: Cass., Sez. VI, 14 marzo 2018, n. 14937; Cass., Sez. III, 12 dicembre 2017, n. 4135). Dal testo della decisione del 2015 si evince, inoltre, che, in sede di patteggiamento, le parti avevano considerato nel calcolo della pena anche i precedenti dell'imputato, già dunque qualificato come recidivo in quella sede.

Si rammenta, poi, che la giurisprudenza ha sottolineato la non incompatibilità fra gli istituti della recidiva e della continuazione, sicchè, sussistendone le condizioni, andranno applicati entrambi, praticando sul reato base l'aumento di pena per la recidiva e, quindi, quello per la continuazione (ex plurimis: Cass., Sez. IV, 22 marzo 2018, n. 21043; Cass., Sez. V, 19 settembre 2017, n. 51607).

Quanto al mancato riconoscimento delle attenuanti generiche, non vi è traccia nei motivi di appello depositati in data 5.07.2016, nè nelle note difensive depositate in data 8.06.2018 nè nel verbale dell'udienza davanti alla Corte d'appello del 15.06.2018, di una richiesta in tal senso. Dunque nessun vizio è ravvisabile in ordine alla mancata motivazione sul punto da parte della Corte d'appello. In ogni caso, deve qui essere ribadito che la concessione o meno delle attenuanti generiche è un giudizio di fatto lasciato alla discrezionalità del giudice, sottratto al controllo di legittimità, e può ben essere motivato implicitamente attraverso l'esame esplicito di tutti i criteri di cui all'art. 133 c.p., esame operato dalla Corte d'appello con riferimento alla determinazione della pena (Sez. 6, n. 36382 del 04/07/2003 - dep. 22/09/2003, Dell'Anna e altri, Rv. 227142).

14. Alla dichiarazione di inammissibilità del ricorso segue la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali, nonché, in mancanza di elementi atti ad escludere la colpa nella determinazione della causa di inammissibilità, al versamento della somma, ritenuta adeguata, di Euro 2.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

15. Solo per completezza, infine, deve qui evidenziarsi come non rilevi la prescrizione medio tempore intervenuta del reato contestato. Ed invero, attesa l'inammissibilità del ricorso per manifesta infondatezza dei motivi, trova applicazione il consolidato principio, più volte affermato da questa Corte, anche a Sezioni Unite, secondo cui l'inammissibilità del ricorso per cassazione dovuta alla manifesta infondatezza dei motivi non consente il formarsi di un valido rapporto di impugnazione e preclude, pertanto, la possibilità di rilevare e dichiarare le cause di non punibilità a norma dell'art. 129 c.p.p. (Nella specie la prescrizione del reato maturata successivamente alla sentenza impugnata con il ricorso: Sez. U, n. 32 de 22/11/2000 - dep. 21/12/2000, D. L, Rv. 217266).

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e al versamento della somma di duemila Euro in favore della Cassa delle ammende.

Così deciso in Roma, nella sede della Suprema Corte di Cassazione, il 8 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 maggio 2019

ntributo.it
associazione

per l'approfondimento e la diffusione
della informazione fiscale

