



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

#68 10.2020

- › Le mie prigioni, di Soro Pellico
- › Parte la stagione del 110 per cento in edilizia
- › La rilevanza del pagamento del debito tributario ai fini penali
- › La notifica tramite privati
- › Vizio di motivazione e minimo costituzionale
- › Ritenute sui redditi di dipendenti non residenti
- › Patteggiamento e reati tributari
- › Le sezioni unite della corte di cassazione decideranno sulla scissione dei termini di notifica per posta



#68.2020

Approfondimento *online* - Anno 6

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 - Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato Assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

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

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

Alcuni esempi indicativi di tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE:

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

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

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

INFORMATI SULLA NUOVA POLIZZA CREDITI PER COMMERCIALISTI

CONTATTACI SENZA IMPEGNO
PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO



WWW.FILIPPIBROKER.IT



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



Le mie prigioni, di Soro Pellico

....02

di Paolo Soro

Approfondimento

Parte la stagione del 110 per cento in edilizia

....05

di Luca Mariotti

La rilevanza del pagamento del debito tributario ai fini penali

....20

di Martina Urban e Paola Pasquinuzzi

La notifica tramite privati

....25

di Maurizio Villani e Alessandro Villani

Vizio di motivazione e minimo costituzionale

....34

di Luca Labano

Ritenute sui redditi di dipendenti non residenti

....43

di Paolo Soro

Patteggiamento e reati tributari

....47

di Alessandro Villani

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

Le sezioni unite della corte di cassazione decideranno sulla scissione dei termini di notifica per posta

....51

(Corte di Cassazione, Ordinanza interlocutoria n. 15545 del 21 luglio 2020)

commento di Antonella Villani

Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, Ordinanza interlocutoria n. 15545 del 21 luglio 2020

....56

Il Punto

Le mie prigioni, di Soro Pellico

di Paolo Soro



Prima il *lock-down*. Poi un mese di agosto ostaggio di decreti e circolari. Cambiano gli ingredienti; non il sapore della minestra. I commercialisti restano prigionieri di un governo tiranno che continua a fare i conti senza l'oste.

E, a proposito di conti che non tornano, annotiamo – giusto per curiosità – l'ultimo *ipse dixit* del ministro Gualtieri: *“Avremo un terzo trimestre di fortissimo rimbalzo e una chiusura d'anno in linea con le positive previsioni del governo”*.

Ora, pur riconoscendo che – come noto – l'economia non è una scienza esatta (tanto che gli economisti di tutto il mondo, premi Nobel inclusi, sembrano fare a gara a chi l'azzecca meno), viene da chiedersi dove arriveremo se, anche chi non è (né, è mai stato) uno studioso di economia, anziché fare una doccia di umiltà si mette a sparare simili castronerie in TV.

Per mero dovere di cronaca, riportiamo l'*ipse dixit* gualtieriano dello scorso febbraio (quando il Coronavirus stava ufficialmente entrando in Italia e il governo decretava le prime famigerate “Zone Rosse”): *“Nonostante la battuta di arresto del PIL nell'ultimo trimestre del 2019, ci aspettiamo un fortissimo recupero in questo primo semestre”*.

Francamente, anche nelle menti dei più fervidi sostenitori del minestrone (scusate il correttore, intendevamo “ministrone”) qualche legittimo dubbio avrà improvvisamente fatto capolino:

Ci apprestiamo ad affrontare una pandemia chiudendo zone e attività economiche, e il PIL, anziché diminuire, crescerà? Ma... hai visto mai... sarà il nuovo miracolo italiano!

Purtroppo, i miracoli non esistono e tutti sappiamo com'è andato a finire il semestre. Non per sembrare volgari e superstiziosi, ma forse sarebbe meglio tastarsi gli attributi ogni volta che questo signore apre bocca.

Per contro, non si può negare che nei palazzotti romani di via XX Settembre, abbia sede una fucina di idee in funzione H/24: senza nemmeno attendere di riscontrare la nuova mancata profezia economica, già si lanciano sul tavolo delle nuove proposte atte a stravolgere l'attuale agenda fiscale. Sarà che "proposte" fa rima con "supposte", ma la cosa non promette nulla di buono per i contribuenti; i vantaggi – tanto per cambiare – saranno ancora una volta tutti appannaggio delle Casse statali.

Ci riferiamo all'ultima chicca made in Gualtieri (ovviamente, presentata come opera di semplificazione e agevolazione per i cittadini): la proposta di sostituire il calcolo (di giugno) e il pagamento delle imposte (di giugno e novembre), con 12 scadenze mensili (o 4 trimestrali, a seconda del volume d'affari).

Ebbene, da un lato, nemmeno auto-bloccandoci temporaneamente il funzionamento di tutte le sinapsi, riusciremmo mai a comprendere come si possa parlare di semplificazione con riferimento a una norma che impone 12 (o 4) nuovi adempimenti annuali, al posto di uno solo. Da altro lato, considerato che gli acconti si versano su base storica (e, dunque, su un reddito 2020 necessariamente in calo per la stragrande maggioranza delle aziende), è evidente che il gettito erariale atteso, senza questa nuova pensata normativa, potrebbe incominciare a essere incamerato dal Fisco solo nel secondo semestre del 2022 (quel famoso "gettito aspetta e spera" su cui abbiamo già avuto modo di scrivere recentemente). In sostanza, con tale nuova norma, lo Stato incassa prima e i contribuenti, seppure destinati a rimanere a secco di liquidità chissà per quanto tempo, restano fregati. Alla faccia (tosta) dell'agevolazione!

Quindi, cari concittadini, mentre vi stavate godendo i meritatissimi giorni di ferie, magari maledicendo il vostro commercialista che vi ha mandato in agosto i modelli F24 con le tasse da versare o una noiosa circolare sulle brillanti idee governative, meditate solo un attimo sul fatto che, noi commercialisti, siamo stati rinchiusi nelle nostre prigioni (*rectius*, uffici) a studiare simili provvedimenti di legge per darvene corretta informazione, a depositare bilanci e a chiudere dichiarazioni, potendo solo sbirciare, tra le virtuali ma invalicabili sbarre delle nostre finestre, quel sole di cui voi almeno avete beneficiato.



“Perché non scegliere dei gestionali per lo studio pensati da un collega con la mia stessa esperienza?”

PROGRAMMI CONTABILI E FISCALI

GBSOFTWARE

**NATI DALL'IDEA DI UN COMMERCIALISTA
E DA UNO STUDIO ATTIVO DAL 1977!**

Abbatti subito TEMPI, DIFFICOLTÀ e SPESE.

Puoi contare su soluzioni proprietarie e made in Italy:
non facciamo parte di alcun gruppo o multinazionale.
Software e assistenza sono curati da noi in via esclusiva.

SCOPRI DI PIÙ



Parte la stagione del 110 per cento in edilizia

di Luca Mariotti

Dottore Commercialista

Da poco tempo si è resa operativa, con l’emanazione dei decreti attuativi e la circolare dell’8 agosto scorso dell’Agenzia, la possibilità di presentare le domande (dal prossimo 15 ottobre in avanti) relativamente al *superbonus* del 110 per cento in edilizia e alla possibilità di monetizzare questo credito con la relativa cessione, assieme ad eventuali crediti per lavori edili con percentuali minori di detrazione per bonus già esistenti.

La casistica è molto ampia e molto diversificate possono essere le situazioni concrete. Si rischia in questo momento di fare una disamina incompleta o sbagliata per certi aspetti ancora non chiari o non facilmente comprensibili. Malgrado ciò proviamo a riassumere le regole principali cercando di essere utili a chi sta cominciando ad approcciarsi alla questione.

- Le fonti

Come abbiamo appena detto il panorama dei riferimenti normativi si è finalmente delineato e può oggi contare su:

- ✓ La legge di conversione n. 77 del 17 luglio 2020 con il nuovo testo coordinato del DL Rilancio - decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34.
- ✓ Il Dm Asseverazioni e gli allegati
- ✓ Il Dm Requisiti *Ecobonus* e gli allegati
- ✓ Il provvedimento 8 agosto 2020, n. 283847 dell’Agenzia delle entrate
- ✓ Il modello per la comunicazione dell’opzione per cessione del credito/sconto in fattura

- ✓ Le istruzioni per la compilazione del modello
- ✓ La circolare 8 agosto 2020, n. 24/E dell'Agenzia delle entrate

Va allora detto che con il decreto "Rilancio" (d.l. 19 maggio 2020, n. 34) si è inteso, nel contesto di una serie di misure sanitarie e di sostegno al lavoro e all'economia, incrementare la percentuale di detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, a fronte di specifici interventi in ambito di efficienza energetica, di interventi di riduzione del rischio sismico, di installazione di impianti fotovoltaici nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (cd. *Superbonus*).

L'articolo 119 del decreto individua gli interventi ammessi alla detrazione, oggi al 110 per cento delle spese sostenute.

Si individuano due categorie di interventi, che nelle circolari ed in dottrina sono stati definiti rispettivamente come:

A- Interventi trainanti (quelli ammessi a *superbonus* direttamente, rispettando le condizioni)

B- Interventi trainati (quelli che vengono ammessi se effettuati contemporaneamente agli interventi principali).

- Gli interventi trainanti in ambito energetico

In primo luogo ci sono gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, o dell'unità immobiliare situata all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più acces-

si autonomi dall'esterno.

Si tratta dell'ormai leggendario **cappotto termico** di cui molti di noi ignoravano l'esistenza e che invece è diventato argomento frequentissimo di conversazione tra condomini su ogni pianerottolo.

Il cappotto termico è quindi il primo degli interventi "trainante" per il *Superbonus* al 110 per cento, così come stabilito dal primo comma dell'articolo 119 citato. Quando viene realizzato sull'intero immobile, infatti, è possibile usufruire dell'agevolazione anche per gli interventi effettuati sui singoli appartamenti. Per raggiungere gli obiettivi di risparmio energetico previsti dalle norme l'intervento deve rispettare le prescrizioni contenute nel DM 26/06/2015 recante "*Schemi e modalità di riferimento per la compilazione della relazione tecnica di progetto ai fini dell'applicazione delle prescrizioni e dei requisiti minimi di prestazione energetica negli edifici*" (D.M. "requisiti minimi").

Al comma primo dell'articolo 119 si legge anche il secondo tipo di intervento agevolato. Ovvero "*gli interventi sulle parti comuni degli edifici per la **sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A, inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici, e per l'installazione di collettori solari***".

Termina la scansione delle opere incidenti sulle prestazioni energetiche dell'edificio con il terzo tipo di intervento consistente in "*interventi sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno per la **sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale***".

esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria, a condensazione”, tutto con specifiche tecniche capaci di garantire un elevato standard di efficienza energetica con espresso riferimento alla normativa in materia.

Questi generi di lavori sono tra loro connessi in relazione ai diversi esiti che congiuntamente determinano sui risultati in termini di riqualificazione energetica degli edifici. Infatti non tutti gli interventi di isolamento danno diritto all’agevolazione. All’art. 119 comma 3 del Decreto Rilancio 19 maggio 2020 *“Incentivi per efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici”* si legge: *“Ai fini dell’accesso alla detrazione, gli interventi di cui ai commi 1 e 2 [cappotto, isolamento copertura, impianto, infissi, solare termico ecc., ...] rispettano i requisiti minimi [...] e, nel loro complesso, devono assicurare, anche congiuntamente agli interventi di cui ai commi 5 e 6 [fotovoltaico], il miglioramento di almeno due classi energetiche dell’edificio, ovvero, se non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l’attestato di prestazione energetica (A.P.E), [...], ante e post intervento, rilasciato da tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.”*

Le norme in materia di *Superbonus* assegnano all’ENEA la vigilanza sugli interventi realizzati e sui risultati raggiunti, con l’obbligo per chi intenda fruire dei benefici di inviare la documentazione sia in riferimento all’A-PE sia per quanto riguarda l’asseverazione degli interventi stessi.

Si applicano le regole fin qui previste per l’*ecobonus*.

Per quel che riguarda innanzitutto il cappotto termico, come chiarito dall’ENEA nelle linee guida ai lavori che danno diritto all’*ecobonus*, l’intervento deve delimitare

un volume riscaldato verso l’esterno, verso vani non riscaldati o contro terra, e i valori di trasmittanza termica finali (U), fermo restando il rispetto del decreto 26/06/2015 “requisiti minimi”, devono essere inferiori o uguali anche ai valori limite riportati nella tabella 2 del D.M. 26/01/2010 che contiene i valori limite di fabbisogno di energia primaria annuo e di trasmittanza termica. Il decreto ministeriale prevede nuovi valori di trasmittanza termica che entreranno in vigore dal 1° gennaio 2021. Per ottenere il *Superbonus* sarà quindi necessario rispettare i nuovi più stringenti parametri.

Per quanto attiene alla realizzazione degli interventi di coibentazione, l’Agenzia delle entrate con la circolare 24/E dell’8 agosto 2020 ha voluto specificare che la coibentazione del tetto in quanto tale rientra tra le spese ammissibili al *Superbonus* solo a condizione che:

- ✓ il tetto sia un elemento di separazione tra il volume riscaldato e l’esterno;
- ✓ la coibentazione assieme ad altri interventi sull’involucro opaco incida su più del 25 per cento della superficie lorda complessiva disperdente;
- ✓ gli interventi portino al miglioramento di due classi energetiche dell’edificio, anche congiuntamente agli altri interventi di efficientamento energetico e all’installazione di impianti fotovoltaici e sistemi di accumulo.

Attenzione quindi a quale sia il volume direttamente coperto dal tetto. Parrebbe di capire, se la circolare viene interpretata alla lettera, che qualora il tetto non copra gli appartamenti ma per esempio una soffitta non riscaldata, l’intervento di coibentazione non rientra tra quelli direttamente ammessi al *superbonus*.

Questa è solo una delle “trappole” nelle quali si rischia di cadere non leggendo con

attenzione la normativa, allettati dalla convenienza economica indubbia dell'agevolazione.

Per esempio quando si parla di interventi su "parti comuni" di condomini (sia con riferimento al "cappotto" che alla sostituzione di impianti termici) arriva un'altra interpretazione restrittiva dalla Circolare n. 24/E. Sul presupposto che nel decreto si parla di «condomini» e non di "parti comuni" di edifici, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione l'edificio oggetto degli interventi deve essere costituito in condominio secondo la disciplina civilistica prevista. Dopo un *escursus* sulla disciplina del condominio ai sensi dell'articolo 1117 e segg. del codice civile, si arriva a concludere che non è un condominio un edificio in cui esistono delle unità abitative distinte tutte dello stesso soggetto. Quindi per l'Agenzia *"il Superbonus non si applica agli interventi realizzati sulle parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti"*.

Ovviamente gli scopi della norma sono quelli di un rilancio dell'edilizia e di riqualificazione degli edifici esistenti. In tale contesto (oltre che con qualche riferimento costituzionale) si fa fatica a comprendere come il proprietario di un edificio unifamiliare ne possa usufruire e quello che ha due appartamenti nello stesso edificio (magari con identica superficie all'altro) no.

- Gli interventi trainanti di carattere antisismico

Come precisato dalle norme godono della detrazione maggiorata al 110 per cento tutti gli interventi ricompresi dell'art. 16-*bis*, comma 1, lett. i), del TUIR e commi da

1-*bis* a 1 septies art. 16 dl 63/2013, relativi a edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3.

In dettaglio si tratta di:

- ✓ **opere per la messa in sicurezza statica**, in particolare sulle parti strutturali e per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, realizzati sulle parti strutturali degli edifici;
- ✓ **interventi di riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una o due classi inferiori, ed effettuati anche mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici**. In entrambi i casi le procedure di autorizzazione ai lavori debbono essere iniziate dopo il 1° gennaio 2017.

L'aliquota del 110 per cento si applica, infine, anche alle spese sostenute per l'acquisto di unità immobiliari parte di edifici oggetto di interventi antisismici effettuati mediante demolizione e ricostruzione dell'immobile da parte di imprese che entro 18 mesi dal termine dei lavori provvedano alla successiva rivendita.

In ambito antisismico il *Superbonus* spetta anche per la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici, eseguita congiuntamente ad uno degli interventi citati nel rispetto dei limiti di spesa previsti. Infine con il comma 4-*bis* dell'art. 119 è stata prevista la possibilità di ricomprendere nel sismabonus anche gli interventi di realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici. Per avere l'agevolazione, però, è necessario che il sistema sia installato a fronte degli interventi di consolidamento realizzati.

Va ricordato che per le spese sostenute dalle persone fisiche - nonché dai sog-

getti che producono reddito d'impresa o esercenti arti e professioni in relazione agli interventi su immobili diversi da quelli utilizzati per lo svolgimento di attività di impresa, arti e professioni – la detrazione genericamente collegata al *Superbonus* è ammessa per interventi realizzati su **un massimo di due unità immobiliari**. Tale limitazione non opera per le spese sostenute per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio.

Invece, per espressa previsione normativa, gli interventi antisismici possono essere effettuati **su tutte le unità abitative, anche in numero superiore alle due unità** in quanto, l'unico requisito richiesto è che tali unità si trovino nelle zone sismiche 1, 2 e 3. Il limite a due unità immobiliari in relazione alle quali è possibile ottenere il *Superbonus* è infatti previsto dal comma 10 dell'art. 119 solo per gli interventi di efficientamento energetico (commi da 1 a 3).

Come si è detto gli interventi antisismici sono considerati "trainanti". Va detto però che mentre per gli altri interventi trainanti si identifica una gamma piuttosto estesa di interventi trainati, in questo caso **tra gli interventi trainati rientra solo l'installazione di pannelli fotovoltaici**.

- Gli interventi "trainati"

Come detto in precedenza sono quelli che devono essere realizzati in concomitanza con gli interventi trainanti.

La Circolare 24/E ha chiarito che con riferimento alla condizione richiesta dalla norma che gli interventi trainati siano effettuati congiuntamente agli interventi trainanti ammessi al *Superbonus* si intende che tale condizione si considera soddisfatta se «*le date delle spese sostenute per gli interventi trainati, sono ricomprese*

nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti». Ciò implica che, ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, le spese sostenute per gli interventi trainanti devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, mentre le spese per gli interventi trainati devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell'agevolazione e nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti.

Pertanto, se il contribuente ha sostenuto spese per interventi trainanti (ad esempio per il rifacimento del cd. "cappotto termico" o la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale) a marzo 2020 e, pertanto, non ammesse al *Superbonus*, non potrà beneficiare di tale agevolazione neanche per le spese sostenute per la sostituzione delle finestre o per l'installazione di impianti fotovoltaici (interventi trainati) ancorché i relativi pagamenti siano effettuati successivamente all'entrata in vigore delle agevolazioni in commento, ad esempio, a settembre 2020.

Gli interventi principali

Gli interventi trainati sono quelli elencati nel comma 2 dell'art. 119. Si tratta di tutti gli interventi per i quali è attualmente riconosciuto l'*ecobonus*, ossia quelli contenuti nell'art. 14 del dl 63/2013. Tra i principali troviamo in particolare:

1. sostituzione serramenti e infissi;
2. installazione schermature solari
3. installazione pannelli solari per la produzione di acqua calda In riferimento alle unità immobiliari unifamiliari e agli edifici funzionalmente indipendenti, la sostituzione dell'impianto di riscaldamento può rientrare contempo-

raneamente tra gli interventi trainanti e trainati. In questo caso di applica comunque una sola agevolazione.

1. Infissi, porte e finestre

La detrazione relativa agli infissi riguarda tutte le tipologie di serramenti, compresi quindi porte e portoni, in grado di assicurare un miglioramento rendimento energetico rispetto a quelli in precedenza installati.

L'intervento del presentare le seguenti caratteristiche:

- ✓ sostituzione di elementi già esistenti e/o sue parti;
- ✓ riguardare stanze o vani riscaldato e quindi proteggerli verso l'esterno o verso vani non riscaldati;
- ✓ assicurare un valore di trasmittanza termica (U_w) inferiore o uguale al valore di legge. Quest'ultima dichiarazione può essere attestata dal produttore.

2. Schermature solari

Fa parte degli interventi trainati anche l'installazione di schermature solari, che sono detraibili se rispettano specifiche caratteristiche. Si deve trattare, infatti, di prodotti che fanno parte di quelli contenuti nell'Allegato M al decreto legislativo 29 dicembre 2006, n. 311 in materia di rendimento energetico nell'edilizia e che devono avere la relativa certificazione di conformità rispetto alle norme tecniche di riferimento.

Le tipologie di chiusure per le quali è applicabile l'agevolazione sono le seguenti:

- ✓ tende da sole a telo avvolgibile;
- ✓ tende a rullo;

✓ tende a lamelle orientabili (veneziane);

✓ tende frangisole.

In concreto, come chiarito dall'ENEA, per essere ammesse all'agevolazione le schermature: 1) devono essere a protezione di una superficie vetrata; 2) devono essere applicate in modo solidale con l'involucro edilizio e non liberamente montabili e smontabili dall'utente; 3) possono essere applicate, rispetto alla superficie vetrata, all'interno, all'esterno o integrate; 4) possono essere in combinazioni con vetrate o autonome (aggettanti); 5) devono essere mobili; 6) devono essere schermature "tecniche", vale a dire diverse da semplici elementi di arredo.

3. Pannelli solari

Per quel che riguarda invece i pannelli solari per la produzione di acqua calda, occorre rispettare regole specifiche in relazione alla tipologia di impianto.

In particolare:

- i pannelli solari e i bollitori impiegati devono essere garantiti per almeno cinque anni;
- gli accessori e i componenti elettrici ed elettronici devono essere garantiti almeno due anni;
- devono possedere anche la certificazione *solar keymark*;
- i pannelli solari devono possedere una certificazione di qualità conforme alle norme UNI EN 12975 o UNI EN 12976 rilasciata da un laboratorio accreditato. Sono equiparate alle norme UNI EN 12975 e UNI EN 12976 le norme EN 12975 e EN 12976 recepite da un organismo certificatore nazionale di un Paese membro dell'Unione Europea o della Svizzera;
- l'installazione dell'impianto deve essere

eseguita in conformità con i manuali di installazione dei principali componenti.

4. Altre spese detraibili

In analogia con quanto previsto per gli interventi di tipo edilizio e di efficientamento energetico che danno diritto alle varie detrazioni, la circolare conferma che rientrano tra le spese per le quali è riconosciuto il *Superbonus* al 110 per cento anche quelle accessorie ai vari interventi, sia nel caso degli interventi trainanti che di quelli trainati. Si tratta dunque di spese per progettazione dei lavori, acquisto dei materiali, installazione di ponteggi, smaltimento dei materiali rimossi, oneri comunali di urbanizzazione per la ristrutturazione ecc.

Un capitolo a parte meritano a) il fotovoltaico b) la realizzazione di colonnine di ricarica di veicoli elettrici. Per questi interventi il *superbonus* spetta al 110 per cento sempre però a patto che l'installazione sia abbinata agli interventi trainanti.

A) Il fotovoltaico

Per il fotovoltaico, come stabilisce il comma 5 dell'art. 119, il *Superbonus* è ammesso come intervento trainato sia in caso di riqualificazione energetica dell'immobile che di sismabonus.

Sono agevolati esclusivamente gli impianti per l'autoconsumo, quindi fino a 20 KW. La norma precisa l'ambito dell'autoconsumo in sito, adeguandolo all'articolo 22 della Direttiva (UE) 2018/2001 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2018, sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili (cosiddetta RED II).

La Direttiva ha previsto la possibilità di realizzare configurazioni di autoconsumo composte da una pluralità di utenti che, sfruttando la rete elettrica di distribuzio-

ne, "condividono", ovvero auto-consumano istantaneamente, l'energia prodotta dagli impianti a fonti rinnovabili.

Si tratta di una disposizione recepita con l'articolo 42-*bis* del dl 162/2019, che ha reso possibile auto-consumare istantaneamente attraverso la condivisione dell'energia prodotta da impianti a fonti rinnovabili. Richiamata anche la possibilità tecnica di autoconsumo tramite condivisione, al fine di non incorrere nel paradosso di favorire l'autoconsumo singolo e non quello operato collettivamente, ad esempio, da tutti i condomini, cui corrisponde ovviamente un maggior beneficio in termini di bilanciamento ed equilibrio del sistema elettrico.

L'importo di spesa è differenziato a seconda della tipologia di intervento sull'edificio in questo modo:

a) in caso di interventi di ristrutturazione:

- è pari a 48.000 euro e comunque entro un massimo di 2.400 euro per ogni KW di potenza nominale dell'impianto;

b) in caso di interventi di trasformazione degli organismi edilizi mediante un insieme di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente, interventi di nuova costruzione, e interventi di ristrutturazione urbanistica (articolo 3, comma 1, lettere d), e) ed f) DPR 380/2001):

- il limite di spesa è ridotto a 1.600 per ogni KW di potenza nominale.

Il comma 6 ha esteso l'agevolazione anche ai sistemi di accumulo integrati nel limite di spesa di 1.000 euro per ogni KW di capacità di accumulo.

B) Le colonnine di ricarica

La disposizione contenuta nel comma 8, poi, riconosce la Detrazione maggiorata anche per l'installazione di colonnine di ricarica per i veicoli elettrici negli edifici che godono del *Superbonus*. Le spese sono quelle relative all'acquisto e alla posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica, ivi inclusi i costi iniziali per la richiesta di potenza addizionale fino ad un massimo di 7 KW, incluse le opere strettamente funzionali alla realizzazione dell'intervento.

Deve trattarsi di infrastrutture dotate di uno o più punti di ricarica di potenza standard e non accessibili al pubblico.

Le spese devono essere di ammontare non superiore a 3.000 euro.

Come chiarito dalle Entrate il limite di spesa è annuale ed è riferito a ciascun intervento di acquisto e posa in opera delle infrastrutture di ricarica.

Il limite è, inoltre, riferito a ciascun contribuente e costituisce, pertanto, l'ammontare massimo di spesa ammesso alla detrazione anche nell'ipotesi in cui, nel medesimo anno, il contribuente abbia sostenuto spese per l'acquisto e la posa in opera di più infrastrutture di ricarica. Ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, comunque, l'installazione deve essere eseguita congiuntamente ad un intervento di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale

- I soggetti beneficiari del "superbonus"

La nuova agevolazione si applica agli interventi effettuati da:

- ✓ i condomìni
- ✓ le persone fisiche, al di fuori dell'e-

sercizio di attività di impresa, arti e professioni

- ✓ gli Istituti autonomi case popolari (IACP), comunque denominati, nonché gli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "*in house providing*". In particolare, la detrazione spetta per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà o gestiti per conto dei Comuni, adibiti a edilizia residenziale pubblica. Per tali soggetti il *Superbonus* spetta **anche per le spese sostenute dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2022**
- ✓ le cooperative di abitazione a proprietà indivisa. La detrazione spetta per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci
- ✓ le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (di cui all'articolo 10, del decreto legislativo n. 460/1997), le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge n. 266/1991, e le associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle provincie autonome di Trento e Bolzano, previsti dall'articolo 7 della legge n. 383/2000
- ✓ le associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c), del decreto legislativo n. 242/1999, **limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.**

La detrazione spetta ai soggetti che possiedono o detengono l'immobile oggetto dell'intervento in base ad un titolo idoneo al momento di avvio dei lavori o al mo-

mento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio. Si tratta, in particolare, del proprietario, del nudo proprietario o del titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie), del detentore dell'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario nonché dei familiari del possessore o detentore dell'immobile.

Per quanto riguarda la definizione di "familiari" la Circolare 24/E precisa che essi vanno individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del TUIR (coniuge, componente dell'unione civile di cui alla legge 20 maggio 2016, n. 76, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado) nonché i conviventi di fatto ai sensi della predetta legge n. 76 del 2016, sempreché sostengano le spese per la realizzazione dei lavori. La detrazione spetta a tali soggetti, a condizione che:

1. siano conviventi con il possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento alla data di inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese ammesse alla detrazione se antecedente all'avvio dei lavori;
2. le spese sostenute riguardino interventi eseguiti su un immobile, anche diverso da quello destinato ad abitazione principale, nel quale può esplicarsi la convivenza. La detrazione, pertanto, non spetta al familiare del possessore o del detentore dell'immobile nel caso di interventi effettuati su immobili che non sono a disposizione (in quanto locati o concessi in comodato).

- Adempimenti

In linea generale, anche ai fini del *Super-*

bonus è necessario effettuare gli adempimenti ordinariamente previsti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di efficientamento energetico degli edifici, inclusi quelli antisismici e quelli finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, nonché quelli di installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici.

In particolare, anche ai fini del *Superbonus*, il pagamento delle spese per l'esecuzione degli interventi, salvo l'importo del corrispettivo oggetto di sconto in fattura o cessione del credito, deve essere effettuato mediante bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

La detrazione è riconosciuta nella misura del 110%, da ripartire tra gli aventi diritto in **5 quote** annuali di pari importo.

Per gli interventi realizzati su edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari site all'interno di edifici plurifamiliari, funzionalmente indipendenti e che dispongono di uno o più accessi autonomi dall'esterno, il *Superbonus* spetta per le spese sostenute dalle persone fisiche per interventi realizzati su un massimo di due unità immobiliari. Tale limitazione non opera per le spese sostenute per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio, nonché per gli interventi antisismici.

Indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono, in linea con la prassi in materia, per l'applicazione dell'aliquota corretta occorre fare riferimento:

- ✓ alla **data dell'effettivo pagamento** (criterio di cassa) per le persone fisiche, gli esercenti arti e professioni e gli enti non commerciali

- ✓ alla **data di ultimazione della prestazione**, indipendentemente dalla data dei pagamenti, per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali (criterio di competenza).

In ogni caso, come tutte le detrazioni d'imposta, l'agevolazione è ammessa entro il limite che trova capienza nell'imposta annua derivante dalla dichiarazione dei redditi. In sostanza, la quota annuale della detrazione che non trova capienza nell'imposta lorda di ciascun anno, non può essere utilizzata in diminuzione dell'imposta lorda dei periodi d'imposta successivi né essere chiesta a rimborso.

- Le alternative alla detrazione

Ai sensi dell'articolo 121 del decreto Rilancio, i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi coperti dal bonus 110% possono optare, in alternativa all'uso diretto della detrazione spettante:

- ✓ o per uno **sconto sul corrispettivo dovuto**, di importo massimo non superiore al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore di beni e servizi relativi agli interventi agevolati. In tal caso il fornitore recupera il contributo anticipato sotto forma di credito d'imposta di importo pari alla detrazione spettante. Lo stesso fornitore ha poi facoltà di successive cessioni di tale credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari
- ✓ o per la **cessione del credito d'imposta** corrispondente alla detrazione spettante, ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

L'opzione può essere effettuata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori che, con riferimento agli interventi ammessi al *Superbonus*, **non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo**. Il primo stato di avanzamento, inoltre, deve riferirsi ad almeno il 30% e il secondo ad almeno il 60% dell'intervento medesimo.

I crediti d'imposta, che non sono oggetto di ulteriore cessione, sono utilizzati in compensazione (ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241/1997) con il modello F24. Il credito d'imposta direttamente utilizzato in compensazione segue la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere fruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso.

Non si applica il limite generale di compensabilità previsto per i crediti di imposta e contributi pari a 700.000 euro (elevato a 1 milione di euro per il solo anno 2020), né il limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Inoltre, non si applica il divieto di utilizzo dei crediti in compensazione, in presenza di debiti iscritti a ruolo per importi superiori a 1.500 euro.

La **cessione** può essere disposta in favore:

- ✓ dei **fornitori** di beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi
- ✓ di **altri soggetti** (persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti)
- ✓ di **istituti di credito e intermediari finanziari**.

- Le asseverazioni e il visto di conformità

Altro importante caposaldo dell'impianto normativo alla base dell'agevolazione sono **le asseverazioni** tecniche che sono **necessarie sia ai fini dell'utilizzo diretto in dichiarazione del Superbonus che dell'opzione per la cessione o lo sconto**:

- **per gli interventi di efficientamento energetico**, l'asseverazione da parte di un tecnico abilitato, che consente di dimostrare che l'intervento realizzato è conforme ai requisiti tecnici richiesti e la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Il MEF è intervenuto precisando i requisiti tecnici e di presentazione delle asseverazioni

- **per gli interventi antisismici**, l'asseverazione da parte dei professionisti incaricati della progettazione strutturale, direzione dei lavori delle strutture e collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, e iscritti ai relativi Ordini o Collegi professionali di appartenenza, dell'efficacia degli interventi, in base alle disposizioni di cui al decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti 28 febbraio 2017, n. 58. I professionisti incaricati devono attestare anche la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

Nella circolare 8 agosto 2020 n. 24 l'Agenzia identifica e chiarisce le regole per le asseverazioni.

In particolare:

1. La riduzione di due classi

Il comma 3 dell'art. 119 indica i requisiti minimi da rispettare ai fini della fruizione dell'agevolazione, prevedendo le regole tecniche di miglioramento energetico. In

tale ambito viene previsto che gli interventi debbano assicurare il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio. Il riferimento è alle regole per l'attestato di prestazione energetica (A.P.E.) che ovviamente andrà redatto prima e dopo l'intervento. Tale attestato deve essere rilasciato da tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata. Va ricordato che si può anche non migliorare di due classi a patto che si consegua la classe più alta (A4).

Per quanto riguarda i materiali, va detto che per gli interventi di coibentazione si devono usare solo quelli che rispettano i criteri ambientali minimi (CAM) previsti per le costruzioni, sia per quel che riguarda l'efficienza energetica che per la possibilità di riciclo dei materiali stessi.

2. Gli attestati

Condizione indispensabile per ottenere il beneficio è quella di avere l'asseverazione dei tecnici sui lavori effettuati. In dettaglio:

A) per quanto riguarda i lavori di efficientamento energetico:

- i tecnici abilitati devono asseverare a) il rispetto dei requisiti tecnici previsti e b) la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Una copia dell'asseverazione è trasmessa, solo per via telematica, all'ENEA;

B) per quanto riguarda il consolidamento antisismico:

- l'efficacia dell'intervento per la riduzione del rischio sismico è asseverata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali. I predetti tecnici devono essere iscritti agli ordini o ai collegi pro-

fessionali competenti, in base alle disposizioni del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti n. 58 del 28 febbraio 2017.

I professionisti incaricati devono attestare poi la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Con il D.M. del 4 agosto sono state precisate le regole per l'asseverazione. In particolare per quel che riguarda l'A.P.E. non sono ammessi gli attestati redatti tramite l'utilizzo di software basati su metodi di calcolo semplificati.

2.1 Asseverazioni a stato avanzamento lavori

Con il comma 13-*bis*, l'art. 119 consente il rilascio dell'asseverazione anche a stato di avanzamento dei lavori (SAL). Non potranno comunque essere previsti più di due SAL per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento (comma 1-*bis* art. 121). Con questa modifica sarà possibile quindi scontare i lavori in corso d'opera.

3. I costi congrui

In riferimento invece alla congruità dei costi che deve essere oggetto dell'asseverazione prevista dal comma 13 dell'art. 119, il D.M. Requisiti tecnici precisa che il tecnico abilitato che la sottoscrive deve allegare il computo metrico e asseverare che siano rispettati i costi massimi per tipologia di intervento, nel rispetto dei seguenti criteri:

a - i costi per tipologia di intervento sono inferiori o uguali ai prezzi medi delle opere compiute riportati nei prezziari predisposti dalle regioni e dalle province autonome territorialmente competenti, di concerto con le articolazioni territoriali del Ministero delle infrastrutture e

dei trasporti relativi alla regione in cui è sito l'edificio oggetto dell'intervento. In alternativa il tecnico abilitato può riferirsi ai prezzi riportati nelle guide sui "Prezzi informativi dell'edilizia" edite dalla casa editrice DEI- Tipografia del Genio Civile;

b- nel caso in cui i prezziari di cui alla lettera a) non riportino le voci relative agli interventi, o parte degli interventi da eseguire, il tecnico abilitato determina i nuovi prezzi per tali interventi in maniera analitica, secondo un procedimento che tenga conto di tutte le variabili che intervengono nella definizione dell'importo stesso. In tali casi, il tecnico può anche avvalersi dei prezzi indicati all'Allegato I.

La relazione firmata dal tecnico abilitato per la definizione dei nuovi prezzi è allegata all'asseverazione. Il D.M. chiarisce inoltre che sono ammessi alla detrazione gli oneri per le prestazioni professionali connesse alla realizzazione degli interventi, per la redazione dell'attestato di prestazione energetica, nonché per l'asseverazione, secondo i valori massimi di cui al decreto del Ministro della giustizia 17 giugno 2016 recante approvazione delle tabelle dei corrispettivi commisurati al livello qualitativo delle prestazioni di progettazione adottato ai sensi dell'articolo 24, comma 8, del decreto legislativo n. 50 del 2016.

A tutela dei contribuenti diventa obbligatoria, per i professionisti interessati, la stipula di una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500 mila euro, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente

provocati dall'attività prestata.

Il visto di conformità

Cosa diversa dalle asseverazioni tecniche è il visto di conformità. Esso è obbligatorio per poter usufruire del *Superbonus*, in base a quanto previsto dal comma 11 dell'art. 119. Il visto di conformità (comma 11) deve essere apposto sui dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta maggiorata.

Per poter effettuare l'opzione **per la cessione o per lo sconto in fattura** ai soli fini del *Superbonus*, il decreto Rilancio prevede l'obbligo di richiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati in tale testo normativo, ossia:

- ✓ gli iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o in quello dei consulenti del lavoro, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- ✓ i soggetti iscritti nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- ✓ i responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF. Il contribuente che intende ottenere il rilascio del visto di conformità deve esibire al professionista abilitato o al CAF la documentazione necessaria per consentire la verifica della conformità dei dati esposti o da esporre nella dichiarazione.

Il comma 12 stabilisce che i dati relativi all'opzione dovranno essere comunica-

ti esclusivamente in via telematica come già previsto per tutte le altre operazioni di cessione del credito. In ogni caso è stato specificato che il soggetto che rilascia il visto di conformità verifica la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati.

Il comma 14 prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa da 2.000 a 15.000 euro per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa, fatta salva l'applicazione delle sanzioni penali. La non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio. L'organo addetto al controllo è il Ministero dello sviluppo economico.

Il comma 15 precisa che rientrano tra le spese detraibili nell'ambito del *Superbonus* anche quelle sostenute per il rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni nonché quelle relative al visto di conformità.

-La domanda per lo sconto in fattura o per la cessione del credito

Con provvedimento protocollo n. 283847 del 08.08.2020 l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni operative per la comunicazione delle opzioni per lo sconto in fattura e la cessione del credito corrispondente alla detrazione, previste per le fattispecie di cui agli articoli 119 e 121 del DL n. 34 del 19 maggio 2020.

Secondo quanto previsto da tale provvedimento, proprietari ed amministratori di condominio (rispettivamente per i lavori eseguiti su proprietà immobiliari e su parti comuni) potranno presentare, a partire dal prossimo 15 ottobre la comunicazione (approvata con il medesimo provvedimento assieme alle istruzioni) per l'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura o la

cessione del credito corrispondente alla detrazione.

La comunicazione relativamente al *superbonus* è inviata obbligatoriamente dal soggetto che rilascia il visto di conformità. Per quel che riguarda gli interventi condominiali, la comunicazione è inviata dall'amministratore di condominio, direttamente oppure avvalendosi di un intermediario. Non c'è obbligo in questo caso di far effettuare l'invio dal soggetto che rilascia il visto di conformità.

Nei mini condomini in cui non c'è obbligo di nominare l'amministratore la comunicazione è inviata da uno dei condòmini. In caso di visto di conformità ai fini del *Superbonus*, invece, è sempre obbligatorio rivolgersi al soggetto che rilascia il visto di conformità.

Come già detto, alla detrazione del 110% delle spese sostenute in 5 rate annuali di pari importo viene prevista la possibilità di optare:

- ✓ per lo sconto in fattura fino a concorrenza delle spese;
- ✓ per la cessione di un credito corrispondente alla detrazione spettante sui lavori.

La comunicazione dovrà essere effettuata entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese che danno diritto alla detrazione, fatta eccezione nel caso di cessione del credito: in tal caso la comunicazione dovrà essere presentata entro il 16 marzo dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta.

Il cessionario che cede il credito d'imposta a lui attribuito deve darne comunicazione all'Agenzia delle entrate utilizzando le fun-

zionalità telematiche rese disponibili dalla stessa Agenzia, che provvede ad attribuire il credito al nuovo cessionario.

Il credito d'imposta è fruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione, a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della comunicazione di cui e comunque non prima del 1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese.

Per lo sconto in fattura o la cessione del credito in caso di detrazioni con aliquota ordinaria non è richiesto il visto di conformità. Per il cessionario i crediti d'imposta potranno essere usati in compensazione con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso.

- Esclusione

Va ricordato che sono escluse dal *Superbonus* le unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A1 (Abitazioni di tipo signorile - Unità immobiliari appartenenti a fabbricati ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale), A8 (Abitazioni in ville - Per ville devono intendersi quegli immobili caratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e/o giardino, edificate in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture, di livello superiore all'ordinario) e A9 (A/9 Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici).

Nel caso in cui siano effettuati interventi

su edifici che rientrano in una delle categorie catastali sopra indicate, il contribuente potrà, comunque, beneficiare delle altre detrazioni spettanti per tali interventi, in presenza dei requisiti e degli adempimenti necessari a tal fine.

- **Cumulabilità con altre agevolazioni**

Per gli interventi diversi da quelli che danno diritto al *Superbonus* restano applicabili le agevolazioni già previste dalla legislazione vigente in materia di riqualificazione energetica.

Non solo.

E' oggi possibile usufruire per le tipologie di interventi "tradizionali" soggetti a bonus fiscali della possibilità di sconto in fattura (generalizzata) e di cedere il credito con le regole del *Superbonus*.

La Circolare 24/E al paragrafo 7.2 identifica gli "Interventi per i quali è possibile optare per la cessione o lo sconto" precisando che l'opzione può essere esercitata relativamente alle detrazioni spettanti per le spese per gli interventi di:

- recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettere a) e b), del TUIR. Si tratta, in particolare, degli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia effettuati sulle singole unità immobiliari nonché dei precedenti interventi e di quelli di manutenzione ordinaria effettuati sulle parti comuni degli edifici;
- efficienza energetica indicati nell'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 quali, ad esempio, gli interventi di sostituzione degli impianti di riscaldamento o delle finestre comprensive di infissi,

gli interventi sulle strutture o sull'involucro degli edifici, e quelli finalizzati congiuntamente 35 Previsto dall'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. 40 anche alla riduzione del rischio sismico (*ecobonus*), nonché gli interventi di efficienza energetica che danno diritto al *Superbonus*;

- adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16 del medesimo decreto legge n. 63 del 2013 (*sismabonus*), compresi quelli che danno diritto al *Superbonus*. L'opzione può essere esercitata anche con riferimento alla detrazione spettante per l'acquisto delle "case antisismiche" (comma 1-septies);

- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, per i quali spetta il cd. bonus facciate introdotto dalla legge di Bilancio 2020 (cfr. articolo 1, comma 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160);

- installazione di impianti fotovoltaici indicati nell'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera h) del TUIR, compresi quelli che danno diritto al *Superbonus*;

- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-*ter* del citato decreto-legge n. 63 del 2013, compresi quelli che danno diritto al *Superbonus*.



La rilevanza del pagamento del debito tributario ai fini penali

di Martina Urban e Paola Pasquinuzzi

Avvocati Penalisti

In linea generale, nel sistema penale tributario del D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74 il pagamento del debito tributario è sempre stato correlato ad un effetto premiale sul piano penale, per favorire la riparazione dell'offesa del bene giuridico protetto, consistente nella tutela degli interessi erariali.

Nel corso del tempo, tuttavia, la disciplina della rilevanza ai fini penali dell'estinzione del debito fiscale relativo ai fatti che costituiscono contemporaneamente violazioni tributarie e fattispecie di reato è stata oggetto di numerose modifiche legislative.

Innanzitutto, con l'emanazione del D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74, il Legislatore aveva inizialmente introdotto la circostanza attenuante di cui all'art. 13, che pre-

vedeva una diminuzione di pena fino alla metà per i delitti di cui al suddetto decreto e l'esclusione delle pene accessorie indicate all'art.12, nel caso in cui, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il contribuente avesse estinto integralmente il debito tributario (comprese le sanzioni amministrative) mediante integrale pagamento di quanto dovuto, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

In seguito, il D.L.13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, nella Legge 14 settembre 2011, n. 148, ha dimi-

nuito la portata "premierale" della suddetta circostanza attenuante, disponendo che l'e-

stinzione del debito tributario potesse determinare, in caso di condanna, una riduzione di pena solo fino ad un terzo (e non più fino alla metà).

Inoltre, con tale riforma il pagamento integrale del debito tributario è divenuta condizione imprescindibile per poter chiedere la definizione del procedimento penale mediante applicazione della pena su richiesta delle parti a norma degli artt. 444 e segg. del cod. proc. Pen. (cd. "patteggiamento") che comporta la diminuzione della pena fino ad un terzo per effetto della scelta del rito.

Dopo pochi anni, il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, ha introdotto una serie di modifiche normative con la finalità di limitare la risposta punitiva per le ipotesi di reato più lievi, circoscrivendo l'area di intervento della sanzione penale per le ipotesi ritenute maggiormente gravi e, cioè, *"ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo"* (come indicato nella Relazione Illustrativa al suddetto D.Lgs. n. 158/2015).

In generale, attraverso tale riforma, che ha modificato in modo significativo il sistema penale-tributario del D.Lgs. n. 74/2000, si è data una speciale rilevanza alla finalità di recupero delle imposte evase e, per tale ragione, al pagamento integrale del debito tributario corrisponde, sul piano penale, una speciale causa di non punibilità per alcune fattispecie non fraudolente e, in ogni caso, l'applicabilità della circostanza attenuante ad effetto speciale - attualmente inserita nell'art. 13 *bis* - che, in caso di condanna, prevede (come nella versione originaria del 2000) una diminuzione di pena fino alla metà.

Analizzando brevemente le norme della ri-

forma del 2015 che qui interessano, in primo luogo appare di assoluta portata innovativa il contenuto del nuovo art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, che prevede una speciale **causa di non punibilità** per talune fattispecie delittuose, derivante dal pagamento del debito tributario, coerentemente con l'intento del Legislatore del D.Lgs. n. 158/2015 di circoscrivere le rilevanza penale a fatti dotati di concreta offensività.

In particolare, il nuovo art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 dispone che i reati di *"omesso versamento di ritenute dovute o certificate"* (art. 10 *bis*), *"omesso versamento di IVA"* (10 *ter*) e *"indebita compensazione"* di crediti non spettanti (art. 10 *quater*, comma 1) non sono punibili se, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario (comprensivo di tributi, interessi e sanzioni) è stato interamente estinto, anche attraverso il perfezionamento di una delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento, nonché mediante il ravvedimento operoso.

Queste fattispecie di reato vengono considerate meno gravi, essendo caratterizzate da una condotta che riguarda il momento della liquidazione o del versamento dell'imposta, dato che si presuppone che in tali ipotesi il contribuente abbia provveduto a presentare nei termini una dichiarazione dei redditi o IVA del tutto regolare.

Pertanto, la riparazione del danno erariale mediante l'estinzione del debito dichiarato ma non correttamente liquidato o versato comporta il venir meno della punibilità, a condizione che il pagamento integrale avvenga prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

Oltre a quanto sopra, l'art. 13, comma 2, prevede una causa di non punibilità anche per il più gravi delitti di *"dichiarazione infedele"* (di cui all'art. 4) e di *"omessa dichiarazione"* prevista dall'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, ma con delle significative limita-

zioni alla sua applicazione.

In primo luogo, l'estinzione integrale del debito (per imposte, interessi e sanzioni) deve essere effettuata, rispettivamente, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al successivo periodo d'imposta per la dichiarazione infedele, ovvero presentando la dichiarazione omessa entro il termine per la dichiarazione relativa al successivo periodo d'imposta, in caso di omessa dichiarazione, senza poter attendere fino al momento dell'inizio del dibattimento di primo grado.

Inoltre, in entrambe tali ipotesi, il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa costituiscono causa di non punibilità, unicamente a condizione che il contribuente non abbia ancora avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Recentemente, il Legislatore, in sede di conversione del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 nella L. 19 dicembre 2019, n. 157, ha ampliato la causa di non punibilità derivante dal pagamento del debito tributario prevista per i delitti di cui agli artt. 4 e 5 del D.Lgs n. 74/2000 anche al delitto di "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" ex art. 2, nonché a quello di "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" di cui all'art. 3 del citato D.Lgs n. 74/2000.

A partire dal dicembre 2019, quindi, tali reati non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione sia-

no intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

In definitiva, in relazione a tali fattispecie di reato connesse al momento dichiarativo dell'imposta, che sono espressione di una precisa coscienza e volontà di evadere le imposte (artt. 4 e 5) o, addirittura, di un intento fraudolento (artt. 2 e 3), la causa di non punibilità opera unicamente in caso di spontanea resipiscenza dell'autore del fatto, prima dell'inizio di qualsiasi attività di verifica (dal punto di vista penale o fiscale) idonea ad accertare la violazione perpetrata.

Per tale ragione, l'operatività di tale causa di non punibilità è da considerarsi piuttosto rara nella pratica.

Sul tema, la Suprema Corte ha recentemente ribadito che *"il ravvedimento operoso, al quale la norma subordina l'applicazione della causa di non punibilità per il delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, deve intervenire prima che l'autore del reato abbia formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di una qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, di talchè non rientrano nell'ambito applicativo della norma i pagamenti effettuati a seguito di speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento che presuppongono l'accertamento della pretesa tributaria, i quali possono esclusivamente rilevare ai fini della applicazione della circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis, comma 1, del medesimo legislativo, con una riduzione di pena fino alla metà"* (Cassazione penale, Sez. feriale, 31 agosto 2020, n. 24589).

Nell'ipotesi di pagamento del debito tributario in un momento successivo alla conoscenza di eventuali verifiche tributarie o di

indagini penali, ma effettuato comunque prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, tale condotta potrà comunque costituire, in caso di successiva condanna, circostanza attenuante ad effetto speciale, ai sensi dell'art. 13 *bis* del D.Lgs n. 74/2000.

Di conseguenze, per tutti i reati contenuti nel D.Lgs n. 74/2000, al di là delle ipotesi di non punibilità, il pagamento integrale del debito tributario, ai sensi dell'art. 13 *bis*, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, comporta la diminuzione fino alla metà della pena e la non applicabilità delle sanzioni accessorie, purchè il versamento avvenga prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

Come nella normativa previgente, per l'applicabilità di detta attenuante ad effetto speciale occorre che il debito tributario (da calcolarsi espressamente sommando tributi, interessi e sanzioni) sia stato integralmente estinto, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione previste dalle leggi tributarie.

Infatti, non è sufficiente l'esistenza di un piano di rateizzazione né il semplice accordo tra contribuente e Amministrazione Finanziaria, essendo invece necessario l'effettivo versamento di quanto dovuto (Cassazione penale, sez. III, 13 luglio 2018, n. 48375).

Quanto al pagamento, lo stesso non può avvenire attraverso una semplice compensazione con un credito di imposta: infatti, in una recente pronuncia, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che *“la sopravvenuta posizione creditoria verso l'erario, che comporta una possibile compensazione legale, non consente di fruire della causa di non punibilità per estinzione del debito tributario, in quanto la normativa penale fa riferimento al pagamento del debito”* (Cassazione penale sez. III, 29 gennaio 2020, n.17806).

Per la Suprema Corte, l'articolo 13 fa espresso riferimento al “pagamento”, in esso includendo anche ipotesi specifiche derivanti da istituti di natura conciliativa, ma non consente di includervi l'ipotesi della compensazione legale che rientra, per espressa qualificazione del codice civile, tra i *“modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento”*.

Ciò nondimeno, l'art. 13, comma 3, per le ipotesi di rateizzazione, prevede la possibilità per il Giudice di assegnare al contribuente un termine di tre mesi (eventualmente prorogabile per ulteriori tre) per poter estinguere il debito tributario medesimo, con sospensione dei termini di prescrizione del reato.

La dottrina aveva ritenuto eccessivamente restrittivo tale termine, tenuto conto del fatto che i piani di rateizzazione previsti dalle leggi tributarie sono ben più lunghi. Tuttavia, la Corte Costituzionale ha ritenuto legittima la norma in esame e, anche in una recente pronuncia, ha dichiarato inammissibili le censure formulate sotto tale profilo, ritenendo che tale previsione rientri nella discrezionalità del Legislatore (Corte Cost. 25 maggio 2019, n. 126).

In ogni caso, l'imputato-contribuente può chiedere il rinvio del processo penale unicamente in presenza di un valido piano di rateizzazione già in essere con l'Amministrazione Finanziaria. In tal senso, la Cassazione ha affermato che *“la concessione del termine trimestrale di cui all'art.13, comma 3, d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, che consente il pagamento del debito erariale in pendenza del processo, presuppone l'esistenza di un piano di rateizzazione produttivo di effetti e il rispetto del termine di pagamento delle singole rate, previsto a pena di decadenza”* (Cassazione penale sez. III, 12 novembre 2019, n.5288)

Occorre inoltre notare che la circo-

stanza attenuante, per espressa dizione normativa, si applica a tutti i reati contemplati dal D.Lgs n. 74/2000: è tuttavia da ritenere che tale circostanza non sia applicabile delitti dai quali non derivi l'insorgenza di un debito di imposta, visto il tenore letterale dell'articolo 13, che fa riferimento al concetto di "debito tributario".

In tal senso, l'avvenuto pagamento del debito tributario non rileva ai fini dell'applicabilità dell'attenuante in questione nell'ipotesi di "*occultamento o distruzione di documenti contabili*" di cui all'art. 10 del D.Lgs n. 74/2000, in quanto tale reato si realizza, infatti, nell'occultare o nel distruggere i documenti contabili in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari e, quindi, non richiede l'esistenza di un profitto per l'agente o di un danno in termini di minore entrata fiscale per l'Erario (Cassazione penale sez. III, 12 aprile 2019, n. 41133).

Parallelamente, l'attenuante di cui all'art. 13 *bis*, che consegue al pagamento del debito tributario, non è applicabile neppure al delitto di "*emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*" di cui all'art. 8 del D.Lgs n. 74/2000, dato che tale circostanza richiede il presupposto dell'esistenza di un debito tributario suscettibile di essere adempiuto (Cassazione penale, sez. III, 12 marzo 2020, n. 9883).

Infine, con la riforma del 2015, non viene modificata la norma processuale (ora contenuta nell'art. 13 *bis*, comma 2, D.Lgs n. 74/2000) già introdotta, come detto sopra, dal D.L. n. 138/2011, convertito in L. n. 148/2011, che subordina la possibilità di accedere al rito alternativo del c.d. "patteggiamento", unicamente qualora ricorra la circostanza attenuante del pagamento del debito tributario o del ravvedimento operoso.

E' da rilevare infine che la disciplina

contenuta nell'art. 13 *bis*, comma 2, D.Lgs. n. 74 del 2000, che subordina l'accesso al "patteggiamento" per taluni reati tributari all'integrale pagamento del debito tributario o al ravvedimento operoso, ha natura esclusivamente procedimentale quale condizione per accedere al rito speciale, con la conseguenza che la norma trova applicazione anche ai fatti antecedenti alla sua entrata in vigore (cfr. Cassazione penale sez. III, 10 luglio 2019, n.552).

In conclusione, anche se il sistema repressivo dell'evasione è basato sull'autonomia tra procedimento tributario e processo penale, tuttavia all'estinzione dell'obbligazione sotto il profilo fiscale assume una particolare rilevanza sul lato penale, dal momento che ad essa sono connessi numerosi effetti premiali: infatti, il pagamento del debito - a determinate condizioni - può costituire causa di non punibilità per taluni reati, determina l'applicabilità di una circostanza attenuante ad effetto speciale ed evita le sanzioni accessorie di cui all'art. 12 del D.Lgs n. 74/2000, oltre a consentire l'accesso al rito speciale del "patteggiamento" che consente la diminuzione della pena fino ad un terzo.



La notifica tramite privati

di Maurizio Villani e Alessandro Villani

Avvocati Tributaristi

Nel processo tributario le notificazioni sono eseguite, in primo luogo, secondo le norme degli artt. 137 e seguenti c.p.c. (art. 16, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), tra le quali v'è l'art. 149 c.p.c., che consente la notificazione a mezzo del servizio postale, in base alle regole dettate dalla L. 20 novembre 1982, n. 890; in secondo luogo, la notificazione può essere eseguita oltre che mediante consegna diretta all'impiegato dell'amministrazione finanziaria o dell'ente locale a mezzo del servizio postale raccomandato con avviso di ricevimento (art. 16, comma 3, nel testo applicabile *ratione temporis*).

Qualora la notificazione sia eseguita a mezzo posta, «...il ricorso s'intende proposto al

momento della spedizione nelle forme sopra indicate» (art. 20, comma 2), ossia in quelle richiamate dai commi 2 e 3 dell'art. 16.

A ogni modo, la corretta lettura della locuzione «*notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla legge 20 novembre 1982, n. 890, e successive modificazioni*» implica la riserva di tutte le notificazioni concernenti atti giudiziari eseguite a mezzo posta, senza distinzione in base al richiedente (come emerge da Cass., sez. un., 26 marzo 2019, n. 8416, secondo cui la novella introdotta dal d.lgs. n. 58/11 ha determinato la limitazione della riserva a s.p.a. Poste italiane, per il profilo d'interesse, «*alla notificazione a mezzo po-*

sta degli atti giudiziari»).

In definitiva, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno ulteriormente sottolineato, facendo leva sulla previsione dell'art. 30 della legge delega 30 dicembre 1991, n. 413, di adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile, non v'è alcuna ragione logica e giuridica per distinguere il regime della notificazione diretta a mezzo di raccomandata postale dall'ordinaria notificazione tramite ufficiale giudiziario che si avvalga del servizio postale (Cass., sez. un., 29 maggio 2017, nn. 13452 e 13453, punto 3.8).

Indubbio è, quindi, che le notificazioni dirette a mezzo raccomandata postale dei ricorsi in materia tributaria rientrano nell'ambito della riserva al fornitore del servizio universale contemplata dall'art. 4 del d.lgs. n. 261/99.

La questione, peraltro, eccede i confini del processo tributario e anche quelli del diritto nazionale, in quanto coinvolge i temi unionali della libertà di concorrenza e della graduale eliminazione degli ostacoli frapposti al mercato unico, che hanno trovato un complesso articolato di principi nella direttiva n. 97/67/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 15 dicembre 1997, poi modificata dalla direttiva n. 2008/6/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 febbraio 2008, progressivamente attuate dal diritto interno.

Il che comporta la necessità di coordinare la giurisprudenza nazionale con quella unionale, di segno prevalente rispetto alla prima.

Il profilo problematico di maggior rilievo concerne, difatti, l'influenza sul regime delle notificazioni dei principi posti dalle direttive in questione.

Non è valso osservare dinanzi alla Corte di Giustizia, per escluderne la rilevanza, che la direttiva n. 97/67/CE, la quale non con-

templa la procedura civile tra le materie enumerate nel proprio campo di applicazione, fissato dall'art. 1, è stata adottata sul fondamento dell'art. 95 TCE (divenuto art. 114 del TFUE), che costituisce la base giuridica per il ravvicinamento delle legislazioni nazionali destinate ad assicurare il funzionamento del mercato interno, e non già in base all'art. 65 del TCE (divenuto art. 81 del TFUE), base giuridica per l'armonizzazione delle norme di procedura civile.

Seguendo quest'impostazione, ha replicato la Corte di Giustizia (con sentenza 27 marzo 2019, causa C-545/17, *Pawlak*, punto 30), non si riuscirebbe a scongiurare gli ostacoli posti dalla disciplina nazionale del processo civile al percorso di apertura alla concorrenza nel settore in esame.

La direttiva n. 97/67/CE, pur avviando la graduale liberalizzazione del mercato dei servizi postali, riconosceva agli Stati membri la possibilità di riservare al fornitore o ai fornitori del servizio universale «...la raccolta, il trasporto, lo smistamento e la distribuzione di invii di corrispondenza interna» (art. 7); consentiva, per ragioni di ordine pubblico e di pubblica sicurezza, di scegliere «...gli organismi responsabili per il servizio di corrispondenza registrata cui si ricorre nell'ambito di procedure giudiziarie o amministrative conformemente alla legislazione nazionale (...)» (considerando 20); prevedeva, e tuttora prevede, che «Le disposizioni dell'articolo 7 lasciano impregiudicato il diritto degli Stati membri di provvedere ... al servizio di invii raccomandati utilizzato nelle procedure amministrative e giudiziarie conformemente alla loro legislazione nazionale» (art. 8).

La riserva era funzionale al mantenimento del servizio universale (art. 7), del quale costituiva il principale canale di funzionamento in condizione di equilibrio finanziario (considerando 16).

Con la direttiva n. 2008/6/CE v'è stata una

virata (in parte anticipata dalla direttiva n. 2002/39/CE), poiché il legislatore dell'Unione, mutando prospettiva, ha ritenuto *«opportuno porre fine al ricorso al settore riservato e ai diritti speciali come modo per garantire il finanziamento del servizio universale»* (considerando 25).

Sicché, con l'art. 7 della direttiva n. 97/67/CE, radicalmente novellato, il legislatore dell'Unione ha stabilito che *«Gli Stati membri non concedono né mantengono in vigore diritti esclusivi o speciali per l'instaurazione e la fornitura di servizi postali...»*.

La concessione di questi diritti all'operatore designato è quindi scomparsa dal novero delle opzioni esplicitamente autorizzate per il finanziamento del settore universale (lo sottolinea Corte Giustizia 2 maggio 2019, causa C-259/18, *Sociedad Estatal Correos y Telégrafos SA*, punto 34).

Il legislatore italiano ha dato attuazione con ritardo alla normativa unionale.

In esecuzione della direttiva n. 97/67/CE il d.lgs. 22 luglio 1999, n. 261 ha riconosciuto come fornitore del servizio universale, nel testo applicabile all'epoca dei fatti di causa, *«l'organismo che gestisce l'intero servizio postale universale su tutto il territorio nazionale»* (art. 1, comma 2, lett. o); ha affidato il servizio universale alla società Poste italiane per un periodo comunque non superiore a quindici anni dalla data di entrata in vigore del decreto (art. 23, comma 2); ha ammesso la possibilità di riservare al fornitore del servizio universale *«... la raccolta, il trasporto, lo smistamento e la distribuzione di invii di corrispondenza interna e transfrontaliera, anche tramite consegna espressa»* (art. 4, comma 1), indicando limiti di peso e prezzo e ha previsto che *«Indipendentemente dai limiti di prezzo e di peso, sono compresi nella riserva di cui al comma 1 gli invii raccomandati attinenti alle procedure amministrative e giudiziarie...»* (art. 4, comma 5).

La riserva è espressamente volta al «mantenimento» del fornitore del servizio universale, ossia a finanziarlo; tanto che il fondo di compensazione degli oneri del servizio universale istituito dall'art. 10 è *«...alimentato nel caso e nella misura in cui i servizi riservati non procurano al fornitore del predetto servizio entrate sufficienti a garantire l'adempimento degli obblighi gravanti sul fornitore stesso»*.

In seguito, nel dettare i principi e i criteri generali per il recepimento della direttiva n. 2008/6/CE, il legislatore delegante ha stabilito che, nel contesto di piena apertura al mercato, *«...a far data dal 31 dicembre 2010 non siano concessi né mantenuti in vigore diritti esclusivi o speciali per l'esercizio e la fornitura di servizi postali»* (art. 37, comma 2, lett. a), della L. delega 4 giugno 2010, n. 96, pur facendo salvo l'art. 8 della direttiva n. 97/67).

Ma l'art. 4, comma 1, del d. lgs. n. 261/99, come novellato dal d.lgs. n. 58/11, ha stabilito che per esigenze di ordine pubblico fossero riservati in via esclusiva al fornitore del servizio universale, ossia a Poste italiane (alle quali il servizio è stato nuovamente affidato per quindici anni a decorrere dal 30 aprile 2011, giusta l'art. 1, comma 18, del d.lgs. n. 58/11), tra l'altro, i servizi concernenti le notificazioni a mezzo posta di atti giudiziari.

Soltanto l'art. 1, comma 57, della L. 4 agosto 2017, n. 124 ha comportato, per i profili d'interesse, l'abrogazione del suddetto art. 4 a decorrere dal 10 settembre 2017, l'aggiunta in fine al comma 2 del successivo art. 5 del seguente periodo:

«Il rilascio della licenza individuale per i servizi riguardanti le notificazioni di atti a mezzo della posta e di comunicazioni a mezzo della posta connesse con la notificazione di atti giudiziari di cui alla legge 20 novembre

1982, n. 890, nonché per i servizi riguardanti le notificazioni a mezzo della posta previste dall'articolo 201 del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, e successive modificazioni, deve essere subordinato a specifici obblighi del servizio universale con riguardo alla sicurezza, alla qualità, alla continuità, alla disponibilità e all'esecuzione dei servizi medesimi» e, finalmente, la soppressione del riferimento, contenuto nell'art. 10 a proposito del fondo di compensazione, ai servizi in esclusiva di cui all'articolo 4.

Nel contesto così delineato, la giurisprudenza civile della Corte di Cassazione sottolinea che, nel regime precedente alla novella del 2017, l'operatore di posta privata non riveste, a differenza del fornitore del servizio postale universale, la qualità di pubblico ufficiale, sicché gli atti da lui redatti non godono di alcuna presunzione di veridicità fino a querela di falso (Cass. 30 gennaio 2014, n. 2035).

La necessità di assicurare l'effettività della funzione probatoria dell'invio raccomandato, presidiata dall'art. 1, comma 2, lett. i), del d.lgs. n. 261/99, rappresenterebbe l'esigenza di ordine pubblico che sostiene la scelta di riservare in via esclusiva al fornitore del servizio universale gli invii raccomandati concernenti le procedure giudiziarie nonché pure quelle amministrative, prima del d.lgs. n. 58/11 (Cass. 18 dicembre 2014, n. 26704).

Sicché si è ritenuta inesistente e non sanabile la notificazione di atti processuali eseguita mediante servizio postale non gestito da Poste italiane, ma da un operatore di posta privata (tra varie, Cass. 31 gennaio 2013, n. 2262; 19 dicembre 2014, n. 29021; 30 settembre 2016, n. 19467; 10 maggio 2017, n. 11473; 5 luglio 2017, n. 16628).

Né all'art. 1 della L. n. 124/17 si può riconoscere efficacia retroattiva: non si tratta

di norma interpretativa, in quanto l'operatività della disciplina da essa delineata presuppone il rilascio delle nuove licenze individuali relative allo svolgimento dei servizi già oggetto di riserva, sulla base delle regole da predisporre da parte dell'autorità per le garanzie nelle comunicazioni (Cass. 11 ottobre 2017, n. 23887; 3 aprile 2018, n. 8089; 31 maggio 2018, n. 13855; 7 settembre 2018, n. 21884).

Sull'irretroattività della novella convengono anche le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (con la sentenza n. 8416/19, cit.), che hanno riconosciuto, in relazione al regime normativo successivo al d.lgs. n. 58/11, la legittimità della notificazione a mezzo operatore di posta privata dei soli atti di natura amministrativa.

Con l'ordinanza interlocutoria la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione esprime perplessità sulla tenuta dell'orientamento concernente la qualificazione d'inesistenza della notificazione di atti giudiziari eseguita da un operatore di poste private in relazione al periodo precedente all'entrata in vigore della novella del 2017.

Anzitutto, rileva che la tesi dell'inesistenza della notificazione dell'atto processuale eseguita a mezzo posta dall'operatore in questione si potrebbe porre in contrasto con la possibilità di assimilare la notificazione in questione a quella eseguita mediante consegna diretta, contemplata dalla combinazione degli artt. 16, comma 3, e 20, comma 1, del d.lgs. n. 546/92: l'operatore di poste private ben potrebbe essere equiparato a un vettore che provvede alla consegna a mani dell'atto introduttivo della lite, con l'unica particolarità che in tal caso la notificazione si dovrebbe reputare eseguita nella data di ricezione e non già in quella di spedizione dell'atto.

Una parte della giurisprudenza dubita, inoltre, della coerenza dell'indirizzo con la con-

solidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, che ricostruisce la notificazione non come requisito di esistenza e di perfezionamento dell'atto che ne è oggetto, ma come condizione integrativa dell'efficacia di esso: ne conseguirebbe che anche l'inesistenza della notificazione non comporterebbe quella dell'atto che ne è oggetto, quando ne risulti inequivocabilmente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere dell'amministrazione finanziaria, sulla quale grava il relativo onere probatorio (tra varie, Cass. 15 gennaio 2014, n. 654; 24 aprile 2015, n. 8374; 30 gennaio 2018, n. 2203; 24 agosto 2018, n. 21071).

E, ancora, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione sospetta della compatibilità, in chiave di sistema, dell'indirizzo in questione col radicale ridimensionamento, dovuto all'elaborazione di queste sezioni unite (Cass., sez. un., 20 luglio 2016, nn. 14916 e 14917, seguite, tra varie, da Cass., sez. un., 13 febbraio 2017, n. 3702, da Cass. 7 giugno 2018, n. 14840 e da Cass. 8 marzo 2019, n. 6743), della categoria dell'inesistenza della notificazione, ridotta, in base al carattere strumentale delle forme degli atti processuali, ai soli casi in cui l'attività svolta sia priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto come notificazione; di modo che ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale ricade nella categoria della nullità.

Qualche spiraglio per una soluzione diversa affiora dall'indirizzo che ammette la validità della notificazione eseguita dall'agenzia privata, alla quale però il plico sia stato affidato dalle Poste, nonché, viceversa, di quella compiuta dalle Poste, alle quali l'atto sia stato veicolato dall'operatore di poste private: nel primo caso, si sostiene, l'attività di recapito rimane all'interno del rapporto tra le Poste e l'agenzia di recapito, e in capo

alle Poste permane la piena responsabilità per l'espletamento del servizio (Cass. 6 giugno 2012, n. 9111); nel secondo, si specifica che una tale modalità operativa rispetta la riserva in via esclusiva prevista a favore del fornitore del servizio universale e, quindi, l'esigenza di garantire l'attestazione fidefaciente della puntualità e regolarità degli adempimenti (Cass. 21 luglio 2015, n. 15347; conf., Cass. 13 settembre 2017, n. 21251).

Attestata su una soluzione diversa da quella prevalente si pone pure parte della giurisprudenza penale, anch'essa menzionata nell'ordinanza interlocutoria, secondo cui i servizi riservati in via esclusiva a Poste italiane dall'art. 4 del d.lgs. n. 261/99 non contemplano la mera spedizione di un atto d'impugnazione, che sarebbe concettualmente diversa dalla «*notificazione a mezzo posta di atti giudiziari*», perché volta a far pervenire l'atto che ne è oggetto non a una controparte, bensì a un ufficio giudiziario (Cass. pen., 28 novembre 2013/22 gennaio 2014, n. 2886; 6 novembre 2014/18 maggio 2015, n. 20380; 3 maggio/1 agosto 2017, n. 38206).

La giurisprudenza nazionale non tiene adeguato conto della normativa e della giurisprudenza unionali.

Anzitutto l'opzione della giurisprudenza penale trova espressa smentita in quella della Corte di Giustizia.

La direttiva modificata n. 97/67/CE definisce i «servizi postali» come i servizi che includono la raccolta, lo smistamento, il trasporto e la distribuzione degli invii postali (art. 2, punto 1, che non è sensibilmente diverso dal testo previgente, che li definiva come «*servizi che includono la raccolta, lo smistamento, l'instradamento e la distribuzione degli invii postali*»).

L'«invio postale» è, da parte sua, definito come l'invio, nella forma definitiva al mo-

mento in cui viene preso in consegna, dal fornitore di servizi postali (art. 2, punto 6, che, nella versione antecedente alla modifica disposta dalla direttiva n. 2008/6, si riferiva all'invio nella forma definitiva al momento in cui viene preso in consegna dal fornitore del servizio universale).

Sicché l'invio per posta di atti processuali è un invio postale e il servizio relativo entra nel novero dei servizi postali (Corte Giust. in causa C-545/17, cit., punto 40, che si riferisce, peraltro, giustappunto all'invio per posta agli organi giurisdizionali presi in considerazione dalle suddette pronunce penali di questa Corte; in termini anche Corte Giust. 31 maggio 2018, cause C-259/16 e C-260/16, Confetra, punto 33).

Non è quindi possibile distinguere, all'interno della nozione di "invio postale" rilevante ai fini del diritto unionale, il segmento della spedizione rispetto a quello del recapito.

Ma ciò che qui preme soprattutto rilevare e valutare è il rapporto della giurisprudenza civile della Corte di Cassazione con il diritto dell'Unione.

A seguito della direttiva n. 2008/6/CE, pubblicata nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea del 27 febbraio 2008, il diritto unionale è di ostacolo al riconoscimento di diritti speciali o esclusivi a un operatore postale (in termini, Corte Giust. in causa C-545/17, cit., punti 67-68); sicché non può essere riconosciuta a un operatore una tutela particolare idonea a incidere sulla capacità delle altre imprese di esercitare l'attività economica consistente nell'instaurazione e nella fornitura di servizi postali nello stesso territorio, in circostanze sostanzialmente equivalenti.

Il principio ha portata generale: *«il fatto che uno Stato membro riservi un servizio postale, che questo rientri o no nel servizio universale, a uno o a più fornitori incaricati del servizio universale costituisce un modo*

vietato per garantire il finanziamento del servizio universale» (Corte Giust. in causa C-545/17, cit., punto 53).

Ne consegue che l'art. 8 della direttiva, che non è stato novellato, va interpretato restrittivamente (con riferimento, peraltro, ai soli invii raccomandati e non già a quelli ordinari), perché introduce una deroga al principio.

In questa logica non incide la circostanza che il diritto esclusivo o speciale per l'instaurazione e la fornitura di servizi postali sia concesso a un fornitore del servizio universale nel rispetto dei canoni di obiettività, di proporzionalità, di non discriminazione e di trasparenza.

Si arriverebbe, altrimenti, a circoscrivere la portata del divieto posto dall'art. 7, paragrafo 1, prima frase, della direttiva modificata e, pertanto, a compromettere la realizzazione dell'obiettivo, ivi perseguito, di completare il mercato interno dei servizi postali.

Ora, nel regime nazionale successivo alla direttiva n. 2008/6/CE e anteriore a quello introdotto dalla novella del 2011, così come nel regime successivo a tale novella e antecedente alla L. n. 124/17, a s.p.a. Poste Italiane resta riservato in via esclusiva, per il profilo d'interesse, il servizio della notificazione a mezzo posta degli atti processuali; e ciò si correla all'esclusivo riconoscimento del diritto speciale in virtù del quale la veridicità dell'apposizione della data mediante proprio timbro è presidiata dal reato di falso ideologico in atto pubblico, giacché la si riferisce all'attestazione di attività compiute da un pubblico agente nell'esercizio delle proprie funzioni (tra varie, Cass. 4 giugno 2018, n. 14163 e 19 luglio 2019, n. 19547).

A sostegno di tale regime, e, in particolare, dei vantaggi in cui esso si esprime, non sono dimostrate le ragioni di ordine pubblico o di pubblica sicurezza idonee a de-

rogare, a norma dell'art. 8 della direttiva n. 97/67/CE, alla norma generale prevista all'art. 7 della direttiva modificata, nell'accezione che ne fornisce il diritto unionale.

Per ricorrere alla deroga occorre difatti che lo Stato membro dimostri *«l'esistenza di un interesse pubblico»* (Corte Giust. in causa C-545/17, *Pawlak*, punto 73). Quest'interesse, ha ammonito la Corte di Giustizia (con la medesima sentenza, punto 74), si deve esprimere in una giustificazione oggettiva della deroga.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione assume, invece, si è visto, che nel diritto interno l'interesse pubblico consista nella forza fidefaciente degli atti redatti dall'operatore postale di Poste italiane, che si riverbera sulla funzione probatoria ancorata all'invio raccomandato.

Questa nozione d'interesse pubblico si risolve in una petizione di principio, perché identifica la conseguenza dello *status* di una categoria di operatori postali e, quindi, il vantaggio loro attribuito, con la giustificazione oggettiva dell'attribuzione.

Nè maggiori lumi si ricavano dalla relazione che ha accompagnato il d.lgs. n. 58/11, in cui si legge che le ragioni di ordine pubblico sono relative *«al contenuto degli invii»*, ricorrendo, anche in tal caso, a una mera tautologia.

Non è, quindi, chiarito quali fossero le esigenze di ordine pubblico richiamate dall'art. 4 del d.lgs. n. 261/99; quel che è chiaro è che la riserva risponde ancora all'esigenza di finanziare il servizio postale universale.

Di là da un mero *maquillage*, difatti, l'art. 10 del d.lgs. n. 261/99 continua a stabilire, anche dopo la novella del 2011, che il fondo di compensazione, che è volto a garantire l'espletamento del servizio postale universale, è alimentato nel caso in cui il fornitore del predetto servizio non rica-

va «dalla fornitura del servizio universale e dai servizi in esclusiva di cui all'articolo 4 entrate sufficienti a garantire l'adempimento degli obblighi gravanti sul fornitore stesso».

Sicché è ragionevole ritenere che le ragioni poste a sostegno della riserva siano ancora quelle del finanziamento del fornitore del servizio universale, benché vietate dalla direttiva n. 2008/6/CE.

La Corte di Giustizia, del resto, facendo leva sulla considerazione che gli altri operatori *«...dispongano dei mezzi organizzativi e personali adeguati»* a recapitare gli atti processuali, ha ritenuto che mancasse la giustificazione oggettiva inerente a ragioni di ordine pubblico o di sicurezza pubblica a fronte di una norma di diritto nazionale -in quel caso, polacco- che riconosceva come equivalente alla presentazione di un atto processuale dinanzi all'organo giurisdizionale interessato soltanto il deposito di un simile atto presso un ufficio postale dell'unico operatore designato per fornire il servizio postale universale (Corte Giust. in causa C-545/17, cit., punto 77).

Da quanto sopra discende che la vigente direttiva n. 2008/6/CE imponeva già al legislatore italiano l'abolizione di qualsiasi riconoscimento, salvo il ricorrere di determinate, restrittive e rigorose condizioni, di diritti speciali o esclusivi a taluni operatori del servizio postale.

L'obbligo di adeguamento al diritto unionale così imposto era già incluso, per conseguenza, tra i principi del diritto nazionale e, con esso, la generale potenziale idoneità dell'operatore di poste private a compiere l'attività di notificazione di atti processuali, indipendentemente dal fatto che ancora pendesse per lo Stato italiano il termine, fissato al 31 dicembre 2010 dall'art. 2 della direttiva n. 2008/6/CE, per mettere *«...in vigore le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative ne-*

cessarie per conformarsi...» alla direttiva.

La circostanza che il diritto interno non si è compiutamente adeguato, fino alla legge n. 124/17, a tale impostazione e ha mantenuto in capo a s.p.a. Poste italiane i suddetti diritti esclusivi e speciali non può conferire loro la forza di “sistema”, nel senso di far considerare radicalmente estranea a esso l’attività di notificazione postale di atti giudiziari da parte dell’operatore postale privato.

La prevista astratta possibilità di tale attività rende di per sé riconoscibile la fattispecie della notificazione in quella eseguita da quell’operatore, anche sotto il profilo soggettivo (in base alle precisazioni di Cass., sez. un., nn. 14916 e 14917/16, cit., che ha esaminato il regime della notificazione del ricorso per cassazione, ma che ha dettato principi di chiaro valore espansivo).

Non v’è quindi quella completa esorbitanza dallo schema generale degli atti di notificazione che ne sostanzia l’inesistenza giuridica (Cass., sez. un., 4 luglio 2018, n. 17533, punto 9.1.5), perché l’attività svolta appartiene al tipo contemplato dal complessivo sistema normativo.

Resta, tuttavia, la difformità di tale attività dalla concreta regolazione interna vigente. E, sotto tale profilo, rileva in particolare la mancata adozione, con riferimento all’operatore di posta privata, della disciplina inerente al necessario titolo abilitativo (di cui, quindi, il soggetto operante nel caso di specie era sicuramente sprovvisto).

Il titolo abilitativo comporta la soggezione a un regime giuridico particolare, fonte di conferimento di diritti, ma anche di assunzione di obblighi specifici. Sicché è la soggezione a tale regime che determina l’acquisizione dello *status* che fonda la distinzione tra operatori postali.

Il che assume, ha precisato ancora la Corte

di Giustizia, una particolare valenza proprio con riguardo alle attività di notificazione di atti giudiziari, mediante le quali l’operatore è investito di prerogative inerenti ai pubblici poteri al fine di poter rispettare gli obblighi che incombono su di lui; *«tali servizi mirano non già a rispondere a particolari esigenze di operatori economici o di taluni altri utenti particolari, bensì a garantire una buona amministrazione della giustizia, nella misura in cui essi permettono la notifica formale di documenti nel quadro di procedimenti giurisdizionali o amministrativi»* (Corte Giust. 16 ottobre 2019, cause C-4/18 e C-5/18, *Winterhoff* e altro, punto 58).

Conforme è la giurisprudenza costituzionale, che ha fatto leva sul particolare statuto di regole al quale è assoggettato l’agente per la riscossione al fine di giustificare in relazione a esso il regime differenziato rispettivamente previsto per la notificazione diretta delle cartelle di pagamento, degli atti impositivi e dei ruoli dagli artt. 26 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, 14 L. 20 novembre 1982, n. 890 e 1, comma 161, della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (Corte Cost. 23 luglio 2018, n. 175 e 24 aprile 2019, n. 104).

Tutto ciò peraltro si risolve in una violazione di specifici vincoli normativi, che configura una mera nullità dell’attività notificatoria in questione; laddove l’astratta compatibilità della medesima col complessivo sistema normativo esclude che si possa parlare di inesistenza.

Perché l’indicazione di data, ufficio e numero di spedizione dell’atto in plico raccomandato (senza busta) assuma connotazione di atto pubblico, pur in assenza di sottoscrizione, occorre che vi sia una precisa sequenza procedimentale diretta a documentare le attività compiute in relazione all’accettazione del plico da spedire e, quindi, a identificare la certa

provenienza delle attestazioni su giorno e numero della raccomandata (Cass., sez. un., nn. 13452 e 13453/17, cit.).

Di contro, la mancanza della licenza, e del correlativo *status*, come la giurisprudenza della Corte di Cassazione sottolinea, non consente di riconoscere la forza di atto pubblico all'attestazione della data di consegna all'operatore dell'atto processuale da notificare, perché l'operatore che non ne sia munito non è dotato di poteri certificativi.

Inoltre, il soggetto destinatario della notificazione non ha la possibilità di verificare e controllare quando l'atto sia stato consegnato all'operatore, in modo da poterne contestare la data.

Ma, e soprattutto, occorre considerare che le notificazioni processuali incidono su interessi di rango costituzionale (presidiati dagli artt. 24 e 111 Cost.), sicché necessitano di quella certezza pubblica che è propria degli atti fidefacienti, non altrimenti surrogabile (ancora Cass., sez. un., nn. 13452 e 13453, cit.).

La mancanza di certezza legale della data di consegna all'operatore di poste private dell'atto da notificare comporta, quindi, l'impossibilità di ancorare la proposizione del ricorso «...al momento della spedizione nelle forme sopra indicate» (giusta l'art. 20, comma 2, del d.lgs. n. 546/92).

L'impossibile valorizzazione del momento di consegna dell'atto all'agente notificatore si unisce, nella specie, al sicuro pervenimento dell'atto al destinatario quando il termine di decadenza dall'impugnazione era ormai inutilmente spirato.

In definitiva, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con l'importante sentenza n. 299/2020, depositata in cancelleria il 10 gennaio 2020, hanno stabilito il seguente principio di diritto:

“In tema di notificazione di atti proces-

suali, posto che nel quadro giuridico novellato dalla direttiva n. 2008/6/CE del Parlamento e del Consiglio del 20 febbraio 2008 è prevista la possibilità per tutti gli operatori postali di notificare atti giudiziari, a meno che lo Stato non evidenzi e dimostri la giustificazione oggettiva ostativa, è nulla e non inesistente la notificazione di atto giudiziario eseguita dall'operatore di posta privata senza relativo titolo abilitativo nel periodo intercorrente fra l'entrata in vigore della suddetta direttiva e il regime introdotto dalla legge n. 124 del 2017”.

“La sanatoria della nullità della notificazione di atto giudiziario, eseguita dall'operatore di poste private per raggiungimento dello scopo dovuto alla costituzione della controparte, non rileva ai fini della tempestività del ricorso, a fronte della mancanza di certezza legale della data di consegna del ricorso medesimo all'operatore, dovuta all'assenza di poteri certificativi dell'operatore, perché sprovvisto di titolo abilitativo”.



Vizio di motivazione e minimo costituzionale

di Luca Labano

Dottore Commercialista

Il sindacato di legittimità sulla motivazione deve limitarsi al minimo costituzionale, cioè al vizio di motivazione che comporta violazione di legge costituzionalmente rilevante ed attiene al testo della sentenza e prescinde dal confronto con risultanze processuali.

La formulazione del vizio di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ha, in sostanza, ripristinato, nel nostro ordinamento, l'originario parametro di censura adottato dal Codice del 1942.

La giurisprudenza consolidata riteneva che fosse prioritaria la valutazione dei fatti mentre le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, nel 2014, mutavano definitivamente orientamento della giurisprudenza di meri-

to, affermando che la rilevanza del vizio di motivazione - quale oggetto del sindacato di legittimità - va limitata alle fattispecie nelle quali sia ravvisabile la nullità della sentenza per mancanza ai sensi dell'art. 132 n. 4 c.p.c. Pertanto, pur dovendo i giudici di merito valutare i fatti specificamente rilevati dalle parti - attenendosi ad una scrupolosa valutazione degli stessi - non possono comunque esimersi dal motivare con un percorso logico e coerente la sentenza emessa. E' compito precipuo della Corte verificare in diritto la decisione dei giudici di merito, non potendo tuttavia rilevare il vizio di motivazione insito nella sentenza stessa, derivante da una mancata o insufficiente valutazione di un fatto che avrebbe, come già detto, portato ad una decisione opposta a favore o a scapito dell'u-

na o dell'altra parte, dipendente non solo dal fatto considerato in sé, ma anche da un percorso logico che manca della necessaria argomentazione coerente che ha indotto il giudice a prendere quella decisione.

L'art. 54 del d.l. n. 83/2012 convertito in legge n. 134/2012 ha introdotto il principio del minimo costituzionale secondo cui la Corte deve esaminare specificamente i fatti e verificare se la sentenza emessa fosse stata diversa, qualora, dalla decisione dei giudici, si possa evincere una relazione logica tra la premessa in fatto e la conseguenza in diritto che debba giustificare il *decisum*, restando esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione in sé - dovendo effettuare una verifica non solo formale, ma di intima coerenza del percorso logico seguito dai giudici di merito e cioè l'esaminare i collegamenti tra le parti di cui essa si compone.

L'art. 132, 2° c., n. 4, c.p.c. - La sentenza deve contenere *“la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione”*. Art. 118, 1°, 2° e 3° c. c.p.c. : *“La motivazione della sentenza di cui all'art. 132, secondo comma, numero 4), del codice consiste nella succinta esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione, anche con riferimento a precedenti conformi”*. Debbono essere esposte concisamente e in ordine le questioni discusse e decise dal collegio ed indicate le norme di legge e i principi di diritto applicati. Nel caso previsto nell'articolo 114 del c.p.c. debbono essere esposte le ragioni di equità sulle quali è fondata la decisione.

La motivazione deve essere autosufficiente, nel senso che deve consentire di ripercorrere l'*iter* logico-giuridico seguito dal giudicante e di cogliere le ragioni della soluzione prescelta. Più esattamente, il requisito della sufficienza funzionalizza la motiva-

zione all'oggetto della decisione: nel senso che è sufficiente la motivazione completa, vale a dire quella che copre non solo tutte le domande e le eccezioni, ma anche tutti i punti decisivi della controversia (Cass. n. 12123/2013). Ai fini della sufficienza della motivazione della sentenza, Parte della dottrina ha evidenziato tuttavia una problematica relativa agli artt. 132 e 118 del codice di procedura civile: in relazione al primo articolo l'interpretazione vuole che nella sentenza lo svolgimento del processo preveda la concisa esposizione dei fatti in ragione e diritto, laddove il secondo articolo - novellato dall'art. 52 comma quinto - impone anche il richiamo ai precedenti giurisprudenziali. Tuttavia ciò non implica che non debbano essere specificamente riportati i fatti che hanno determinato la decisione dei giudici.

Quindi, le due norme non sono in netto contrasto: entrambe consentono di esporre i dati ed i fatti rilevanti ai fini del giudice e non il richiamo ai fatti in ragione e diritto come esposti dalle parti.

E' pertanto evidente che, dopo la modifica dell'art. 132 comma 4 c.p.c., la motivazione della sentenza debba comunque contenere riferimenti alla vicenda processuale - qualora si tratti di elementi utili ad accertare la sussistenza di errori nella formazione del convincimento o necessari per la stessa comprensione del contenuto della decisione del giudice, altrimenti si verificherebbe un vizio della motivazione relativo ad aspetti rilevanti della sentenza.

Il vizio motivazione può assumere quindi le seguenti declinazioni:

a) La riformulazione dell'art., 360 c.p.c. - disposta con d.l. 22 giugno 2012 n. 83, art. 54 - convertito con modificazioni, dalla

L. 7 agosto 2012 n. 134, secondo cui “è deducibile esclusivamente l’omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti”, deve essere interpretato alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall’art. 12 preleggi come riduzione al minimo costituzionale del sindacato sulla motivazione in sede di giudizio di legittimità, per cui l’anomalia motivazionale denunciabile in sede di legittimità è solo quella che si tramuta in una violazione di legge costituzionalmente rilevante e che attiene all’esistenza della motivazione in sé così come risulta dal testo della sentenza, prescindendo dal confronto con le risultanze processuali ed esaurendosi con l’esclusione di alcuna rilevanza del difetto di sufficienza, nella mancanza di motivi sotto l’aspetto materiale e grafico nella motivazione apparente, nel contesto irriducibile fra affermazioni inconciliabili nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibili;

b) Il nuovo testo dell’art 360 c.p.c. introduce nell’ordimento un vizio specifico che concerne l’omesso esame di un fatto storico principale o secondario, la cui esistenza risulta dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti, ed abbia carattere decisivo cioè avrebbe determinato un esito diverso della controversia. Da considerare che:

l’omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal codice benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie;

la parte ricorrente dovrà indicare, nel rispetto delle previsioni di cui all’art. 366 c.p.c. ed art. 369 c.p.c. il fatto storico il cui esame sia stato omesso, il dato testuale o extratestuale da cui ne risulta l’esi-

stenza, il come e il quando tale fatto sia stato oggetto di discussione tra le parti e la decisività del fatto stesso.

La nuova disciplina dell’art. 360, comma 1°, n. 5 c.p.c. è l’ultimo approdo dell’altalenante legislazione sul vizio di motivazione; essa riprende sostanzialmente la formulazione adottata dal codice del 1942 che prevedeva la censura del vizio di motivazione. Successivamente, con l. n. 581 del 1950, il legislatore modificò la disposizione sostituendo il termine “fatto” con “punto” prospettabile dalle parti, ma anche rilevabile d’ufficio, ed estese il controllo di legittimità anche al caso di motivazione omessa, contraddittoria o insufficiente, ampliando il giudizio sulla *quaestio facti* che il codice del 1942 cercava invece di contenere. Infine, con d.lgs 40 del 2006 il legislatore tornò al concetto di “fatto”: il ricorso in cassazione era possibile nel caso di “omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio”. Un siffatto intervento era funzionale all’esclusione della censura del vizio di motivazione con riguardo ai fatti. Il Supremo collegio sembra accogliere positivamente la scomparsa del vizio di motivazione, ciò nella speranza di riacquisire il ruolo che le è proprio di Corte di legittimità. Dopotutto, lo sforzo ermeneutico previgente, finalizzato ad un’interpretazione estremamente restrittiva del vecchio art. 360, comma 1° n.5, c.p.c., non è stato sufficiente ad evitare un abuso del vizio di motivazione e quindi, il costante tentativo delle parti di ottenere un riesame del fatto. Tale prassi avrebbe consentito un’eccessiva dilatazione del giudizio di cassazione con conseguenti ripercussioni sull’effettività della funzione nomofilattica; quest’ultima, così come emerge dai lavori parlamentari e dalla pronuncia in esame, sarebbe stata proprio l’obiettivo della riforma.

Scopo dell'intervento legislativo, come già osservato, sarebbe stato quello del contenimento dei ricorsi e della tutela della funzione nomofilattica di cui all'art. 65 ord. giud., riducendo al minimo il sindacato giurisdizionale sulla motivazione con: *“l'effetto di limitare la rilevanza del vizio di motivazione, quale oggetto del sindacato di legittimità, alle fattispecie nelle quali esso si converte in violazione di legge”*.

Nella giurisprudenza formatasi sulla censurabilità del vizio di motivazione nei casi in cui, prima del 2006, il ricorso in cassazione era ammesso solo per violazione di legge, spicca la pronuncia n. 5888 del 1992 ove si ritenne che il vizio potesse essere dedotto in forza dell'art. 111 (all'epoca comma 1, della Cost.), ma l'obbligo di motivazione, così come sancito dalla Costituzione, dovesse ritenersi adempiuto laddove idoneo a dimostrare la *ratio decidendi*, indipendentemente dalla qualità della motivazione stessa.

Sono trascorsi già più di sei anni dall'entrata in vigore del nuovo art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., introdotto dal d.l. n. 83 del 2012, convertito dalla l. n. 134 del 2012, e risale ad oltre quattro anni fa la prima interpretazione che di tale norma diede Cass., sez. un., 7 aprile 2014, n. 8053.

La formulazione del vizio di *«omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti»* ha, in sostanza, ripristinato nel nostro ordinamento l'originario parametro di censura adottato dal Codice del 1942, fatta salva l'apparente innocua sostituzione della preposizione «circa» alla preposizione «di», niente più di un «solecismo» imputabile al legislatore del 2012, a dire delle SS.UU. La prima lettura della Riforma del 2012, data dalla pronuncia del 2014 delle Sezioni Unite della Suprema Corte, intese, allora, la rilevanza del vizio di motivazione, quale oggetto del

sindacato di legittimità, limitata alle fattispecie nelle quali sia ravvisabile la nullità della sentenza per «mancanza della motivazione», ai sensi dell'art. 132, n. 4, c.p.c.

La Cassazione Sez. UU. con sentenze num.8053 e 8054 del 2014, ammonisce su come non possa darsi in alcun modo ingresso ad *“una surrettizia revisione del giudizio di merito, dovendosi tener per fermo, mutatis mutandis, il rigoroso insegnamento di questa Corte secondo cui: “in sede di legittimità il controllo della motivazione in fatto si compendia nel verificare che il discorso giustificativo svolto dal giudice del merito circa la propria statuizione esibisca i requisiti strutturali minimi dell'argomentazione (fatto probatorio - massima di esperienza - fatto accertato) senza che sia consentito alla Corte sostituire una diversa massima di esperienza a quella utilizzata (potendo questa essere disattesa non già quando l'interferenza probatoria non sia da essa necessitata, ma solo quando non sia da essa neppure minimamente sorretta o sia addirittura smentita, avendosi, in tal caso, una mera apparenza del discorso giustificativo) o confrontare la sentenza impugnata con le risultanze istruttorie, al fine di prendere in considerazione un fatto probatorio diverso o ulteriore rispetto a quelli assunti dal giudice del merito a fondamento della sua decisione”*».

La chiave di volta della lettura delle Sezioni Unite sul controllo della motivazione, anche in punto di fatto, delle sentenze di merito.

Secondo tali pronunzie, sia pure con riferimento alle presunzioni semplici, *«poiché la sentenza, sotto il profilo della motivazione, si sostanzia nella giustificazione delle conclusioni, oggetto del controllo in sede di legittimità è la plausibilità del percorso che lega la verosimiglianza delle premesse alla probabilità delle conseguenze. L'implausibilità delle conclusioni può risolver-*

si tanto nell'apparenza della motivazione, quanto nell'omesso esame di un fatto che interrompa l'argomentazione e spezzi il nesso tra verosimiglianza delle premesse e probabilità delle conseguenze e assuma, quindi, nel sillogismo, carattere di decisività: l'omesso esame è il "tassello mancante" alla plausibilità delle conclusioni rispetto alle premesse date nel quadro del sillogismo giudiziario».

L'orientamento prevalente nella teoria per neutralizzare, almeno in parte, l'indubbio impatto della novella del 2012 sull'ambito del controllo di legittimità sulla motivazione in fatto è stato il ricorso agli artt. 115 e 116 cod. proc. civ.; configurando anche una motivazione afflitta da errori di applicazione di regole di esperienza, logiche od empiriche, come decisione conseguita ad un apprezzamento non prudente o presa senza aver posto a fondamento le prove proposte e quindi in violazione di quelle norme.

Se la regola di esperienza è stata correttamente individuata ed applicata, non si può mai lamentare l'esito del procedimento argomentativo, sol che questo esista e sia verificabile nella sua struttura; tanto è affermato dalle stesse pronunzie delle Sezioni Unite del 2014, sia pure prendendo lo spunto dalle presunzioni e dalla loro fondamentale importanza nel processo tributario, ma con argomenti che rilevano per ogni ragionamento probatorio e che possono allora adeguatamente essere generalizzati.

D'altro canto, la verifica di non «*implausibilità delle conclusioni*» difficilmente può spiegarsi come controllo "esterno", dimostrandosi, piuttosto, il frutto di un'analisi intrinseca dei contenuti della sentenza, a meno di non forzare l'assimilazione tra motivazione strutturalmente mancante nel "documento-sentenza" e "motivazione

ineffettiva".

Con sentenza del. 5 luglio 2017, n. 16502, ad esempio, la Corte di Cassazione, senza remora alcuna: il controllo della Corte sul procedimento logico inferenziale seguito dal giudice di merito, «*pure restando assai limitato, deve persistere, a presidio dell'intima coerenza della conciliabilità delle affermazioni operate quale garanzia di attendibilità del giudizio di fatto a sua volta premessa di quello di diritto, quanto alla verifica della correttezza del percorso logico tra premessa-massima di esperienza-conseguenza, cioè di esattezza della massima di esperienza poi applicata, come pure alla verifica della congruità – o accettabilità o plausibilità o, in senso lato, verità – della premessa in sé considerata; in mancanza di tale congruenza o plausibilità, la motivazione sul punto resterà soltanto apparente*».

Pare questo lo strumento processuale del recupero del vizio del ragionamento probatorio o di fatto, quanto meno nei casi in cui il giudizio di inferenza è molto ampio; o, meglio, a mano a mano che la prudenza nell'apprezzamento cessa di essere una regola generale di giudizio e finisce con il qualificare necessariamente gli elementi costitutivi della fattispecie, tanto da inficiarne la concreta sua qualificazione e renderne non corretta quindi la sussunzione proposta. Se violata è solo la regola generale dell'art. 115 cod. proc. civ., rileveranno solo quei vizi talmente macroscopici da rendere evidente che, a dispetto delle apparenze, nessuna effettiva giustificazione della conseguenza può dirsi operata nella specie; ad esempio, quelli: a) nell'individuazione della regola di esperienza (sia essa logica od empirica); b) nella costruzione della relativa inferenza, mediante l'avvalimento di una più o meno ampia discrezionalità a seconda dei postulati di quella regola. Ci saranno, a questo riguardo, regole empiriche che ammettono più

ampia discrezionalità, perché la conseguenza è legata alla premessa da un nesso meno stringente in termini di causalità o probabilità. Sicché la valutazione della conseguenza dovrà essere più «prudente» e, quindi, sorretta da elementi di riscontro o anche soltanto da un contesto in cui l'elemento valutato come premessa può rilevare. Ci saranno regole empiriche che quella più ampia discrezionalità invece non ammettono, escludendo anzi, se non in condizioni francamente eccezionali o residuali, che il risultato atteso possa divergere da uno schema bene sperimentato. Sicché la valutazione della conseguenza potrà essere sostanzialmente automatica e, viceversa, molto più approfondita ed attenta ove volesse discostarsi dall'esito normalmente atteso della sequenza causale collegata.

Seguendo l'insegnamento della Cassazione., sez. UU del 7 aprile 2014, n. 8053: il mancato esame di un mezzo di prova può essere denunciato per cassazione solo nel caso in cui abbia determinato l'omesso esame circa un fatto storico decisivo della controversia e, segnatamente, quando la prova non esaminata offra la dimostrazione di una circostanza di tale portata da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia delle altre risultanze istruttorie che hanno determinato il convincimento del giudice di merito, di modo che la *ratio decidendi* venga a trovarsi priva di fondamento.

In tema di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, segnaliamo la sentenza con cui la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 131-bis del codice penale, inserito dall'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 16 marzo 2015, n. 28, recante «Disposizioni in materia di non punibilità per particolare tenuità del fatto, a norma dell'articolo 1, comma 1, lettera m), della legge 28 aprile 2014, n. 67», nella parte in cui non consente l'applicazione della cau-

sa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ai reati per i quali non è previsto un minimo edittale di pena detentiva.

Con l'unico motivo la società ricorrente denuncia la nullità della sentenza, la cui motivazione sarebbe apparente, ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c.: *“sotto un primo profilo perché essa si appiattirebbe su quella del giudice di prime cure, senza indicare le tesi in quest'ultima sostenute, né le ragioni di condivisione, mentre sotto un diverso profilo, la sentenza impugnata non sarebbe logicamente motivata con riferimento alle ragioni indicate, che differenzerebbero la posizione del F. da quella dei suoi colleghi, avendo quelli tra loro interessati da quattro pronunciamenti giudiziali del Tribunale di Frosinone, depositati nel giudizio di appello, maggiore anzianità di servizio ed alcuni, a differenza del F., hanno carichi familiari.*

Nessuno dei due profili sui quali si articola la doglianza può trovare accoglimento. In quanto venga effettivamente dedotto un vizio di “omesso esame” ai sensi del nuovo art. 360, comma 1, n. 5 cod.proc.civ., la doglianza è inammissibile, come osserva il lavoratore controricorrente, giacché, senza contare che siamo in presenza di una “doppia conforme”, perché la sentenza impugnata ha confermato la decisione di primo grado, onde ricorre l'ipotesi di cui all'ultimo comma dell'art. 348 ter cod. proc.civ., introdotto dall'art. 54, comma 1, lettera a) del d.l. n. 83 del 2012, convertito, con modificazioni, nella legge n. 134 del 2012, applicabile ratione temporis, nessun fatto decisivo il cui esame sarebbe stato omesso viene invocato.

In quanto, al di là della presentazione formale del motivo, si debba intendere quest'ultimo come denuncia di nullità della sentenza (quindi come error in procedendo ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod.proc.civ.), in specie con riguardo al

primo profilo della doglianza, secondo il quale la motivazione del giudice di appello si appiattirebbe su quella della sentenza di prime cure, esso non individua un vizio di radicale mancanza di motivazione, o di motivazione apparente o perplessa, nel senso della sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte n. 8053 del 2014

La riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata (a prescindere dal confronto con le risultanze processuali). Pertanto, non possono essere sollevate doglianze per censurare, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 citato, la correttezza logica del percorso argomentativo della sentenza, a meno che non sia denunciato come incomprensibile il ragionamento ovvero che la contraddittorietà delle argomentazioni si risolva nella assenza o apparenza della motivazione. In questo caso, il vizio è deducibile quale violazione della legge processuale ex art. 132 cod. proc. civ.

Secondo l'insegnamento delle Sezioni unite di questa Corte: «La riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto atti-

nente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Con la sentenza n. 10897/2018 (Cass., 7 maggio 2018, n. 10897), la Corte di cassazione ribadisce che nel caso di cd "doppia conforme" per evitare l'ipotesi di inammissibilità prevista dall'art. 348 *ter*, comma 5, c.p.c. il ricorrente deve indicare le ragioni di fatto poste a base della decisione di primo grado e quelle poste a base della decisione di appello e dimostrare che esse sono diverse tra loro.

La Cassazione con la sentenza n. 3591 del 24.02.2016 chiarendo che sono, quindi, inammissibili motivi di impugnazione con i quali venga censurata l'insufficienza o la contraddittorietà della motivazione della sentenza di appello, specifica che, sulla base della nuova norma, l'ambito di operatività del vizio di legittimità di cui al n. 5 del co.1 dell'art.360 c.p.c. relega il vizio di motivazione al "minimo costituzionale" individuato dall'art.111 della Costituzione, esaurendosi tale fattispecie in quelle figure (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale, motivazione apparente, manifesta ed irriducibile contraddittorietà, motivazione perplessa od incomprensibile) che si convertono nella violazione ex **art.132 c.p.c. n. 4** e che determinano la nullità della sentenza.

La riduzione al minimo costituzionale del sindacato sulla motivazione della sentenza in sede di giudizio di legittimità comporta che tale vizio potrà essere censurato nei soli casi di omissione di motivazione, motivazione apparente, manifesta e irriducibile contraddittorietà, motivazione perplessa o incomprensibile, sempre che il vizio risulti dal testo della decisione, così come chiarito dalle SS.UU. della Cassazione nella sentenza n.

5888/1992, che con riferimento al testo del n. 5) dell'art.360 c.p.c., originariamente previsto dal codice di rito (oggi riproposto con la riforma del 2012), hanno precisato che il vizio logico, la lacuna o l'aporia della motivazione devono essere talmente gravi da rendere apparente il supporto argomentativo, devono risultare direttamente dal testo della sentenza e devono essere comunque attinenti ad una *quaestio facti*, considerato che in ordine alla *quaestio iuris* non è neppure prospettabile un vizio di motivazione (se si contesta la motivazione in diritto e cioè si censura come è motivata una interpretazione della legge, il vizio deducibile può essere solo che si è interpretata male, e quindi violata, la legge ai sensi dell'art.360, co.1, n. 3 c.p.c.).

Il nuovo testo del n. 5) dell'articolo 360 c.p.c. non contiene più alcun riferimento alla motivazione della sentenza i cui vizi non sono più sindacabili in relazione a tale norma, che concerne, invece, l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti. In altri termini, la Corte di Cassazione chiarisce che il controllo previsto dal nuovo n. 5) dell'art.360 c.p.c. concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza (rilevanza del dato testuale) o dagli atti processuali (rilevanza anche del dato extratestuale), che abbia costituito oggetto di discussione e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Viene, inoltre, precisato che l'omesso esame di elementi istruttori, in quanto tale, non integra l'omesso esame circa un fatto decisivo previsto dalla norma, quando il fatto storico rappresentato sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché questi non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie astrattamente rilevanti.

In sostanza in Cassazione non è possibile lamentarsi del fatto che il giudice non ha considerato certe prove circa il fatto controverso (ad esempio non si sono valutate le prove contrarie) ma solo che il fatto non è stato considerato.

Peraltro il ricorrente dovrà prestare particolare attenzione alla formulazione del motivo di ricorso, dal momento che, in ottemperanza del principio dell'autosufficienza del ricorso previsto dagli artt.366, co.1, n. 4 e 369, co.2, n. 4 c.p.c., sarà necessario indicare quale è il fatto storico il cui esame è stato omesso, il dato testuale (emergente dalla sentenza) o extratestuale (emergente dagli atti processuali) da cui ne risulti l'esistenza, il come e il quando (nel quadro processuale) tale fatto è stato oggetto di discussione fra le parti e la decisività del fatto stesso.

Inammissibile il motivo *ex art. 360, n. 5 c.p.c.* dell'Agenzia delle Entrate. Quest'ultima avrebbe dovuto indicare il fatto storico omesso, da dove ne risulta l'esistenza, quando è stato discusso e perché sarebbe decisivo.

La Corte di Cassazione con ordinanza n. 14551 del 28 maggio 2019 ha deciso che la parte ricorrente dovrà indicare - nel rigoroso rispetto delle previsioni di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6) e all'art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4), - il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui ne risulti l'esistenza, il "come" e il "quando" (nel quadro processuale) tale fatto sia stato oggetto di discussione tra le parti, e la "decisività" del fatto stesso". È questo il principio di diritto pronunciato dalle Sezioni Unite ad interpretazione delle modifiche apportate dal Decreto Sviluppo (d.l. n. 83/2012) all'art. 360, n. 5, c.p.c. sul ricorso di legittimità.

Osserva la Cassazione che nella riformulazione dell'art. 360, n. 5 c.p.c. è scomparso

ogni riferimento letterale alla “motivazione” della sentenza impugnata e, accanto al vizio di omissione (seppur cambiato d’ambito e di spessore), non sono più menzionati i vizi di insufficienza e contraddittorietà. La *ratio legis* è chiaramente espressa dai lavori parlamentari, laddove si afferma che la riformulazione della norma in esame è finalizzata ad evitare l’abuso dei ricorsi per cassazione basati sul vizio di motivazione non strettamente necessitati dai precetti costituzionali. Ciò a supporto della generale funzione nomofilattica della Corte di Cassazione, quale giudice dello *ius constitutionis* e non, se non nei limiti della violazione di legge, dello *ius litigatoris*. In questa prospettiva, proseguono le Sezioni Unite, la scelta operata dal legislatore è quella di limitare la rilevanza del vizio di motivazione, quale oggetto del sindacato di legittimità, alle fattispecie nelle quali esso si converte in violazione di legge: e ciò accade solo quando il vizio di motivazione sia così radicale da comportare, con riferimento a quanto previsto dall’art. 132 c.p.c., n. 4, la nullità della sentenza.

Al «minimo costituzionale» è possibile giungere in via di mera interpretazione; quindi è possibile applicare il meccanismo indicato dalla Corte Costituzionale sent. del 26 marzo 2015 n. 49: se la controversia ha ad oggetto diritti fondamentali tutelati dalla Convenzione europea dei diritti dell’Uomo, la motivazione non può sottrarsi - inoltre - neppure a quel minimo richiesto dalla Corte di Strasburgo, cioè il controllo di «proporzionalità», in concreto, della tutela accordata a quel diritto fondamentale, in modo tale che la motivazione stessa sia adeguata e, benché non necessariamente analitica o meticolosa, dia risposta alle principali richieste delle parti ed escluda ogni apparenza di grossolana arbitrariness. All’obiezione che tanto integra una clausola manifestamente aperta

e quindi generica ed indeterminata varrà replicare che si tratta di concetti ampi ed elastici e pertanto necessariamente rimessi alla valutazione del singolo interprete, allo stesso modo del resto in cui l’apparenza della motivazione è eretta dalla giurisprudenza di legittimità nazionale a parametro di costituzionalità per la sua sindacabilità in Cassazione. È così quindi che il «minimo costituzionale» del controllo sulla motivazione del giudice del merito da parte della Corte di cassazione, in virtù del ricordato meccanismo peculiare di recepimento dell’ordinamento della Convenzione europea, si arricchisce – quanto meno nei casi in cui la controversia abbia ad oggetto i diritti fondamentali protetti dalla Convenzione stessa – di profili regolati direttamente dalla Convenzione e, quindi, di un «minimo convenzionale», di cui dovranno farsi necessariamente carico, con ampia discrezionalità ma altrettanta responsabilità, i giudici del merito.



Ritenute sui redditi di dipendenti non residenti

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Uno dei casi più frequenti nella pratica che originano spesso dubbi operativi, è quello legato alle “ritenute italiane” eventualmente dovute su compensi erogati a soggetti non residenti. L’occasione per riepilogare la normativa ci viene data da una recente risposta a interpello pubblicata dall’Agenzia delle entrate.

Il caso in questione (che può essere applicato, *mutatis mutandis*, ad analoghe fattispecie di contribuenti fiscalmente non residenti) concerne un dirigente assunto da un gruppo multinazionale per prestare attività lavorativa anche in Italia, nel corso dell’anno fiscale 2019.

La società datrice di lavoro, fa presente di aver assunto, in data 1° settembre 2019, un dirigente con la carica di *Chief Executive Officer* (CEO), il quale, nel periodo d’imposta 2019, risulta peraltro essere un soggetto

fiscalmente non residente in Italia. Il CEO, per la sua attività, dovrà trascorrere numerosi giorni lavorativi fuori dal territorio dello Stato italiano, presso le altre sedi del gruppo societario.

La società istante, in qualità di sostituto d’imposta, vuole allora sapere se deve assoggettare a ritenute alla fonte il reddito di lavoro dipendente riferito ai soli giorni di lavoro trascorsi dal CEO nel territorio italiano ed escludere da tassazione in Italia la parte di reddito relativo ai giorni di lavoro trascorsi all’estero, in quanto prodotto fuori dal territorio dello Stato italiano.

In premessa occorre rilevare come, spesso, si sia portati erroneamente a credere che, essendo il percipiente non fiscalmente residente in Italia, le ritenute non vadano effettuate. In realtà, la disposizione (art. 23, DPR 29 settembre 1973, N. 600), nel disciplinare

le ritenute sui redditi di lavoro dipendente, stabilisce che le società che *“corrispondono somme e valori di cui all’articolo 48 [rectius, 51] dello stesso testo unico, devono operare all’atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell’imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa”*.

In base a tale norma, dunque, il sostituto d’imposta ha l’obbligo di effettuare la ritenuta ogni qual volta la corresponsione riguardi somme e valori di cui all’art. 51 del Tuir (ossia, somme e valori in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro dipendente), indipendentemente dallo *status* di residente o non residente del percipiente.

Detta disposizione di carattere generale, deve però essere letta in accordo con il combinato disposto dell’art. 3, comma 1, del Tuir, e dell’art. 23, comma 1, lettera c), sempre del medesimo testo unico.

In particolare, la prima norma afferente alla base imponibile, stabilisce:

“L’imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell’articolo 10, e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato”.

La successiva disposizione (rubricata: *“Applicazione dell’imposta ai non residenti”*), art. 23, comma 1, lettera c), prevede:

“Ai fini dell’applicazione dell’imposta nei confronti dei non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato: i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell’articolo 50”. Ciò, in quanto la potestà impositiva dello Stato è esercitata solo nel luogo in cui è svolta la prestazione lavorativa.

Tale ultimo principio risulta confermato *tout court* anche dalla normativa convenzionale.

Se, infatti, andiamo a leggere l’art. 15 del Modello OCSE contro le doppie imposizioni, relativo proprio alla tassazione dei redditi da lavoro dipendente, vedremo che il criterio di collegamento ai fini dell’attrazione dei redditi di lavoro dipendente nella potestà impositiva di uno Stato, è costituito dal luogo in cui è svolta la prestazione lavorativa.

Nello specifico, la disposizione dei trattati internazionali stabilisce:

“1. I salari, gli stipendi e le altre remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un’attività dipendente, sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell’altro Stato contraente. Se l’attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tale titolo sono imponibili in questo altro Stato.

2. Nonostante le disposizioni del paragrafo 1, le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un’attività dipendente svolta nell’altro Stato contraente, sono imponibili soltanto nel primo Stato se:

a) il beneficiario soggiorna nell’altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale i 183 giorni nel corso dell’anno fiscale considerato, e

b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non è residente dell’altro Stato, e

c) l’onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell’altro Stato”.

Anche ai fini convenzionali, quindi, per i soggetti non residenti, il criterio di colle-

gamento ai fini dell'attrazione dei redditi di lavoro dipendente nella potestà impositiva di uno Stato, è costituito dal luogo in cui è svolta la prestazione lavorativa.

Ergo, se ne deduce che, ogni qual volta la corresponsione di compensi riguardi somme e valori riconducibili a rapporti di lavoro dipendente prestati in Italia, i sostituti d'imposta nazionali avranno l'obbligo di effettuare le ritenute di legge, anche se i percipienti non risultano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

Ovviamente, questa affermazione risulta valida laddove sia corretta la premessa: residenza fiscale estera. La domanda cui occorrerà fornire adeguata risposta è, allora, la seguente:

Da un punto di vista prettamente operativo, come può il datore di lavoro esprimere un sindacato talmente delicato e regolarmente foriero di aspri contenziosi, come quello afferente alla residenza fiscale, se la stessa Agenzia delle entrate, rispondendo all'interpello, precisa: *“La verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un soggetto riguarda elementi di fatto che, come precisato con circolare 1° aprile 2016, N. 9/E, non possono essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, N. 212”?*

Sul punto, ci vengono in aiuto altre risoluzioni pubblicate dall'Agenzia delle entrate.

Il lavoratore non potrà limitarsi a consegnare la classica auto-dichiarazione, ma dovrà produrre al datore di lavoro una specifica certificazione attestante la residenza fiscale all'estero, appositamente rilasciata dalle competenti amministrazioni finanziarie degli Stati di interesse. Tale documento risulta, infatti, l'unico avente validità, come affermato più volte nella prassi (Risoluzione 26 luglio 1999, N. 126; Risoluzione 24 maggio 2000, N. 68; Risolu-

zione 24 settembre 2003, N. 183).

Chiarito questo primo punto, è necessario valutare il secondo aspetto della vicenda: ossia, per l'appunto, quali sono i redditi effettivamente prodotti in Italia che dovranno essere assoggettati a ritenuta.

Al fine di determinare il reddito di lavoro dipendente imponibile in Italia, occorrerà fare riferimento al rapporto tra:

- ✓ Al numeratore, il numero di giorni durante i quali la prestazione lavorativa è svolta nel nostro Paese
- ✓ Al denominatore, il periodo totale – espresso anch'esso in giorni – che dà diritto a ottenere la retribuzione

Nell'esempio qui oggetto di commento, il dirigente è stato assunto in data 01/09/2019. Pertanto, dovremo indicare al numeratore quali sono le giornate di lavoro concretamente svolte in Italia. Mentre, al denominatore andremo a inserire il totale dei giorni contrattualmente pattuiti fino al – sempre nel caso in parola – 31/12/2019.

Attenzione, però, che il numero dei giorni indicati al numeratore e al denominatore del rapporto deve essere individuato con criteri omogenei. Ebbene, i termini del rapporto possono ritenersi omogenei, solo qualora il periodo di lavoro considerato al numeratore del rapporto sia assunto con gli stessi criteri di quello evidenziato al denominatore. Ora, considerato che il periodo effettivo di lavoro svolto in Italia (nel caso di un soggetto fiscalmente non residente nel territorio dello Stato) è da computarsi al netto di festività, weekend e ferie, analogamente, pure il periodo di lavoro da indicare al denominatore andrà parimenti calcolato sempre al netto di festività, *weekend* e ferie. Tale principio è stato già in passato affermato dall'Agenzia delle entrate, nella Circolare 23 maggio

2017, N. 17/E.

Da un punto di vista pratico, ovviamente, si potrà fare riferimento alle presenze indicate nelle giornalieri / LUL, facendosene preferibilmente sottoscrivere copia dal dipendente interessato.

Riepilogando, dunque, il datore di lavoro assoggetterà a ritenute le sole retribuzioni corrisposte a fronte del lavoro svolto in Italia, premurandosi di acquisire previamente la seguente documentazione:

- ✓ Certificazione attestante la residenza fiscale all'estero, rilasciata dalla competente amministrazione finanziaria dello Stato di riferimento
- ✓ Estratto Libro Unico del Lavoro, sottoscritto dal dipendente, nel quale sono riportate le presenze giornaliere effettivamente svolte in Italia

Notevole interesse pratico, assumono infine le istruzioni dettate dall'Agenzia delle entrate nell'occasione, ai fini di una corretta compilazione della Certificazione Unica relativa al rapporto di lavoro in questione.

Nella Sezione "Dati Fiscali", il datore di lavoro dovrà:

- ✓ Indicare, al punto 1, il totale della retribuzione imponibile in Italia
- ✓ Riportare, al punto 6, il numero di giorni di lavoro prestato in Italia per i quali il dipendente ha diritto alla detrazione di cui all'articolo 13, comma 1, del TUIR
- ✓ Indicare, al punto 8, la data di inizio del rapporto di lavoro
- ✓ Barrare il punto 10, per indicare che il lavoratore è ancora eventualmente in forza alla data del 31 dicembre 2019

- ✓ Riportare, al punto 11, il codice 4, previsto per segnalare ipotesi in cui non vi è coincidenza tra i giorni di lavoro che danno diritto alle detrazioni di cui all'art. 13, comma 1, TUIR, e la durata del rapporto di lavoro

Verificandosi, poi, l'ipotesi di redditi solo parzialmente esentati da imposizione in Italia, in quanto il percipiente risiede in uno Stato estero con cui è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte dirette, il datore di lavoro dovrà compilare anche la sezione "Altri Dati", al fine di indicare l'ammontare di reddito che viene escluso dalla tassazione.



Patteggiamento e reati tributari

di Alessandro Villani

Avvocato Tributarista

In relazione al delitto di omesso versamento dell'IVA, l'estinzione dei debiti tributari mediante integrale pagamento, da effettuarsi prima dell'apertura del dibattimento, non costituisce presupposto di legittimità del **patteggiamento**, ai sensi dell'art. 13-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, in quanto l'art. 13, comma 1, configura detto comportamento come causa di non punibilità dei delitti previsti dagli articoli 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del medesimo decreto e il **patteggiamento** non potrebbe certamente riguardare reati non punibili (così Sez. 3, n. 38684 del 12/04/2018).

I succitati articoli riguardano (D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000):

- art. 10-*bis*: **“omesso versamento di**

ritenute dovute o certificate”;

- art. 10-*ter*: **“omesso versamento di IVA”;**

- art. 10-*quater*: **“indebita compensazione”.**

Per una più agevole comprensione della ricostruzione del sistema, è utile procedere ad una esposizione dei dati normativi rilevanti.

Innanzitutto, l'art. 13-*bis*, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, fissa in termini generali, per tutti i delitti previsti dal medesimo provvedimento normativo, il seguente presupposto di accesso al rito del c.d. **“patteggiamento”**:

«Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.».

L'art. 13-bis, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, a sua volta, così tipizza la circostanza indicata nel comma 2 quale presupposto per accedere al rito del c.d. **“patteggiamento”**: **«Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12, se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.».**

Le cause di non punibilità, poi, sono previste dall'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, sulla base di presupposti diversi per i delitti di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, da un lato, e per i delitti di cui agli artt. 4 e 5, dall'altro. Precisamente, a norma dell'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000:

«I reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.».

A norma dell'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, invece:

«I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.».

Dalla combinazione di tutte le disposizioni indicate, risulta innanzitutto evidente che problemi di ammissibilità del c.d. **“patteggiamento”**, per i delitti di cui agli artt. 4, 5, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non si pongono quando il pagamento del debito tributario dà luogo ad una causa di non punibilità a norma dell'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, perché in tal caso il giudice deve pronunciare sentenza di assoluzione, in linea con quanto disposto dall'art. 444, comma 2, cod. proc. pen..

Ciò premesso, operando il raffronto tra gli elementi costitutivi della circostanza di cui all'art. 13-bis, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, la cui verifica è presupposto per l'accesso al rito del c.d. **“patteggiamento”**, e gli elementi costitutivi della fattispecie integrante la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 1, del medesimo d.lgs., per i reati previsti dagli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, emerge una totale sovrapposizione.

Ne discende che, per i reati appena indicati, l'estinzione integrale dei debiti tributari prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado dà luogo alla causa di non punibilità, in quanto prevista da una norma che è speciale rispetto a quella relativa alla circostanza attenuante ad effetto speciale.

Infatti, in presenza dei medesimi presupposti, mentre l'art. 13-*bis*, comma 1, prevede la diminuzione per tutti i reati di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, l'art. 13, comma 1, si riferisce ad un sottoinsieme di fattispecie comprese in quella categoria, **prefigurando una causa di non punibilità esclusivamente per i delitti di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1.**

Di conseguenza, per i reati appena indicati, l'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione dell'apertura del dibattimento di primo grado non può mai costituire presupposto per l'accesso al rito del c.d. "patteggiamento" perché, se si verifica, dà luogo, in ogni caso, alla causa di non punibilità.

In presenza delle indicate fattispecie, quindi, l'alternativa è o ritenere preclusa in radice la definibilità del procedimento penale a norma dell'art. 444 cod. proc. pen., o, al contrario, ammetterla, ma senza richiedere il preventivo pagamento del debito tributario.

La prima soluzione, però, sembra poco plausibile perché l'art. 13-*bis*, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, nei suoi enunciati testuali, non fissa, in linea generale e programmatica, un divieto generale di accesso al c.d. "patteggiamento" per i delitti di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1.

Diversamente deve ritenersi con riferimento ai reati di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. n. 74 del 2000.

I succitati articoli riguardano (D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000):

- art. 4: "dichiarazione infedele";
- art. 5: "omessa dichiarazione".

Innanzitutto, per questi delitti, è giuridicamente ed empiricamente ipotizzabile ritenere che l'accesso al rito di cui all'art. 444 cod. proc. pen. sia subordinato al verifi-

carsi della circostanza di cui all'art. 13-*bis*, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000.

Invero, la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 2, d.lgs. cit. si verifica esclusivamente se l'integrale pagamento del debito è effettuato:

a) in collegamento con il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo;

b) *«sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali».*

È, quindi, evidente che, per i reati in questione, il pagamento del debito tributario effettuato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ma dopo la formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, non potrà integrare la causa di non punibilità, ma solo la circostanza attenuante ad effetto speciale.

Inoltre, la ricostruzione secondo cui l'adempimento del debito tributario è condizione necessaria per accedere al rito di cui all'art. 444 cod. proc. pen. appare coerente con il dato normativo.

Infatti, la deroga alla necessità dell'avvenuto integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado quale presupposto per la definizione del processo nelle forme del c.d. "patteggiamento" è prevista dall'art. 13-*bis*, comma 2, d.lgs. cit. non in relazione a tipologie di reato puntualmente richiamate, ma avendo riguardo alla integrazione di una delle «ipotesi» previste dall'art. 13, e, quindi,

sembra far riferimento all'avvenuta integrazione di una causa di non punibilità.

Ancora, l'esito ermeneutico di soluzioni differenziate per le fattispecie di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, rispetto alle fattispecie di cui agli artt. 4 e 5, peraltro, non solo è logicamente e sistematicamente ammissibile e risulta coerente con il dato normativo, ma appare giustificabile anche alla luce della diversa gravità delle fattispecie.

Invero, mentre i delitti di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, sono tutti puniti con la pena della reclusione da sei mesi a due anni, i delitti di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. n. 74 del 2000 sono puniti, il primo, con la reclusione da uno a tre anni, e, il secondo, con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni.

Quindi, per i reati di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. n. 74 del 2000, il rito speciale previsto dall'art. 444 e ss. cod. proc. pen. è ammissibile solo quando vi sia stato l'in-

tegrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, pur se dopo la formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – sentenza n. 47287, depositata in cancelleria il 21 novembre 2019).

Infine, a norma dell'art. 12-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000:

«Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto».

Le sezioni unite della corte di cassazione decideranno sulla scissione dei termini di notifica per posta

Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza interlocutoria n. 15545 del 21 luglio 2020



di Antonella Villani
Avvocato Tributarista

La Corte di Cassazione – Sez. Tributaria Civile – con l’ordinanza interlocutoria n. 15545 depositata in cancelleria il 21 luglio 2020 ha trasmesso gli atti al Primo Presidente della Corte stessa per l’eventuale assegnazione alle Sezioni Unite della delicata questione della scissione dei termini di notifica per posta degli atti tributari impositivi.

Infatti, sulla scia dell’insegnamento di Cass., Sez. Un. n. 12332/2017, in tema di notifica di sanzioni amministrative, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ha recentemente affermato che tale principio opererebbe anche per la notifica degli atti impositivi tributari, con ogni conseguenza in tema di tempestività dell’attività di recupero fiscale [in tal senso, Cass. n. 9749/2018, in tema di accertamento IMU, così massimata: *“L’esercizio del potere impositivo è assoggettato al rispetto di un termine di decadenza, insuscettibile d’interruzione a garanzia del corretto instaurarsi del rapporto giuridico tributario, ai fini del rispetto del quale, a differenza di quanto avviene per il termine di prescrizione, assume rilevanza la data nella quale l’ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell’atto, e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente”*].

Hanno dichiaratamente dato seguito a tale innovativo arresto le successive ordinanze, della Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, n. 3091/2019 (in tema di cartella di pagamento per errato rimborso ex art. 43 D.P.R. n. 602/1973), nonché Cassazione, Sez. 6-Tributaria, n. 3560/2019 (che, sia pure in obiter dictum, afferma addirittura sussistere un principio consolidato, nella giurisprudenza di legittimità, circa l’efficacia interruttiva della prescrizione del credito

tributario per effetto della mera consegna dell'atto impositivo all'ufficio postale, all'uopo richiamando i già citati precedenti del 2018 e del 2017, che non riguardano invero detta questione).

Per la verità, non mancano anche più risalenti pronunce che hanno fatto applicazione del detto principio anche alla materia della notifica degli atti impositivi tributari a mezzo del servizio postale, sulla base di un supposto principio generale evincibile dalla già citata Corte Costituzionale n. 477/2002 (così, Cass. n. 1647/2004, Cass. 15298/2008; Cass. n. 26053/2011, Cass. n. 22320/2014, nonché, ancora recentemente, Cass. n. 33277/2019).

Tale orientamento, tuttavia, si pone in non dichiarato contrasto con altro insegnamento, seguito dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria - e ben più consistente, secondo cui *“In tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio”* così, Cass. n. 8374/2015, conforme, Cass. n. 21071/2018, sulla non estensibilità della sanatoria ex art. 156 c.p.c. per raggiungimento dello scopo alla decadenza dal potere impositivo già verificatasi per mancato perfezionamento della notifica entro il prescritto termine, si vedano anche Cass. n. 2272/2011, Cass., n. 10445/2011, Cass. n. 12007/2011, Cass. n. 1088/2013, Cass. n. 654/2014, Cass. n. 2203/2018, tutte rese nel solco di Cass., Sez. Un., n. 19854/2004, così massimata:

“La natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 cod. proc. civ..

Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento”.

In particolare, nell'affrontare il problema dell'applicabilità dell'istituto della sanatoria per

raggiungimento dello scopo, ex art. 156 c.p.c., al tema della notifica degli atti impositivi tributari, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, hanno affermato (in motivazione) che:

“La notificazione costituisce un elemento essenziale della fattispecie necessaria per evitare la decadenza dell’amministrazione. In altri termini, dall’esercizio del diritto di difesa mediante proposizione del ricorso non può mai derivare una convalida ex tunc di un atto imperfetto, di per sé inidoneo ad evitare la decadenza. Si tratta di una conseguenza dell’applicazione di principi generali, nei casi in cui la legge pone limiti temporali all’esercizio di poteri amministrativi”.

A conferma della amplissima diffusione, nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, del superiore convincimento, è sufficiente osservare che numerose altre pronunce (ben più di venti), ancora di recente, hanno dato seguito all’insegnamento dell’ultima decisione selezionata.

La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione è ben consapevole che l’arresto di Cass., Sez. Un., n. 12332/2017, oltre che equiparare *quoad effectum* la “comunicazione” alla “notificazione” di un atto, opera una ulteriore estensione del noto principio della scissione anche riguardo agli atti amministrativi sanzionatori di indiscutibile natura recettizia.

Tale estensione è stata operata anche sulla scorta dell’apertura offerta da Cass., Sez. Un., n. 24822/2015, che - ampliando l’orizzonte rispetto al tradizionale ambito oggettivo di riferimento del tema in discorso, offerto dai soli atti processuali - ha ritenuto applicabile il detto principio anche agli effetti sostanziali di tali atti, ove non altrimenti producibili (pronuncia resa in tema di azione revocatoria ordinaria e relativa interruzione del termine prescrizione), ricorrendo al metodo del bilanciamento degli interessi coinvolti.

Tuttavia, l’ulteriore estensione dell’insegnamento in questione agli effetti sostanziali degli atti impositivi tributari, come operata de plano dalla citata Cass. n. 9749/2018 (e comunque come applicata dall’ulteriore sequenza giurisprudenziale indipendente dalle stesse pronunce delle Sezioni Unite del 2015 e del 2017), non convince la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione fino in fondo, necessitando almeno di un opportuno approfondimento.

Del resto, la progressiva cesellatura di nuovi spazi di manovra per il principio della scissione rischia di tradursi in una sua generalizzata estensione, ad eccezione dei soli atti negoziali recettizi, i cui effetti sono espressamente disciplinati dall’art. 1334 c.c..

Non sembra, dunque, affatto casuale che, nella motivazione di Cass. n. 24822/2015, da cui muove la successiva pronuncia del 2017, siano addirittura dedicati almeno due paragrafi alla necessità di un self restraint da parte dell’interprete, il quarto e il quinto, significativamente intitolati *“Non esiste una soluzione generalizzata per tutte le norme e per tutti i casi”* e *“La scissione soggettiva degli effetti della notificazione: non è un principio valido per tutte le*

ipotesi normative”.

Non pare, poi, secondario, su un piano più generale, il disposto dell'art. 6, comma 1, della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente), che nel mantenere ferme le norme in tema di notifica degli atti tributari, stabilisce espressamente che *“L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati”.*

Infatti, ribadita la pacifica natura recettizia dell'atto impositivo (natura che, di per sé, - secondo il più volte citato arresto delle Sezioni Unite del 2017 - non sarebbe però ostativa all'applicazione del principio della scissione), resta indefinito il complessivo regime di efficacia dell'atto impositivo nella fase precedente alla sua conoscenza da parte del contribuente, e ciò anche al lume del disposto dell'art. 21-bis della legge n. 241/1990 (*“Il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati acquista efficacia nei confronti di ciascun destinatario con la comunicazione allo stesso ...”*).

Sull'applicabilità all'ambito tributario dei principi generali desumibili dalla legge sulla trasparenza amministrativa si veda, *ex plurimis*, Cass. n. 27561/2018, ove si tenga conto del fatto che la stessa decadenza dal potere impositivo è, indiscutibilmente, un effetto favorevole al contribuente stesso, di cui egli legittimamente potrebbe decidere di avvalersi.

Quanto precede, dunque, amplifica il dubbio sulla effettiva estensibilità del principio della scissione anche alla materia che occupa, perché l'atto acquista efficacia, nei confronti del contribuente, con l'ingresso nella sua sfera di conoscenza (o legale conoscibilità).

Opinare che ciò non valga del tutto, almeno riguardo alla decadenza dal potere impositivo - per la quale, peraltro, la legge attribuisce all'Amministrazione termini sufficientemente ampi - significherebbe porre la decadenza stessa su un piano diverso ed esterno rispetto a quello dell'efficacia dell'atto, o quantomeno ipotizzarne un dispiegamento di effetti a geometria variabile, in ogni caso sottraendo spazi di tutela tradizionalmente riconosciuti al contribuente, il che non pare consentito dalle norme sopra richiamate.

Del resto, già la più volte citata Cass., Sez. Un., n. 24822/2015 avvertiva che *“Il vero problema è l'incertezza giuridica medio tempore”* (questo il titolo del par. 5.1 della motivazione), questione che per l'atto impositivo sostanziale sembra, in ogni caso, atteggiarsi in maniera differente che per l'atto processuale (quand'anche esplicante effetti sostanziali): quest'ultimo è regimentato all'interno di un percorso (il processo) esattamente disciplinato e adeguatamente governato dal giudice, mentre il primo è dotato di intrinseca autosufficienza, sicché l'incertezza sulla sua efficacia che, applicando il principio della scissione, potrebbe protrarsi anche per un tempo assai significativo.

A tutto quanto precede può, infine, aggiungersi che assai di recente, nell'ambito della

legislazione emergenziale relativa alla pandemia da Covid-19, l'art. 157, comma 1, del d.l. n. 34/2020 (c.d. Decreto rilancio) ha codificato il principio della scissione in discorso per gli atti impositivi tributari la cui decadenza matura tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, sancendo che detto termine decadenziale si intende traslato a quest'ultima data quanto alla sola emissione degli atti stessi, mentre la relativa notificazione deve perfezionarsi tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo eccezioni che qui non interessano.

Pertanto, argomentando a contrario, se ne ha che un simile principio non sembra potersi ricavare dalla normativa previgente, giacché in siffatta evenienza il legislatore emergenziale non avrebbe avuto ragione di adottare una simile norma (o meglio, avrebbe dovuto connotarla diversamente, tenuto conto della sua finalità).

Alla luce di tutte le considerazioni sopra esposte, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con l'ordinanza interlocutoria citata n. 15545/2020 ha trasmesso gli atti al Primo Presidente della Corte di Cassazione per l'eventuale assegnazione della questione alle Sezioni Unite perché, una volta per tutte, decida la problematica.

Corte di Cassazione, Ordinanza interlocutoria n. 15545 del 21 luglio 2020

Presidente Manzoni – Relatore Saija

Rilevato che:

i coniugi M.A. e L.G.M. – acquirenti di un villino sito in (omissis) in forza di atto pubblico del 4.7.2006, registrato il 19.7.2006 – proposero ricorso avverso gli avvisi di liquidazione e irrogazione sanzioni, con cui si recuperava a tassazione il maggior importo per IVA, sanzioni ed interessi, stante le accertate caratteristiche delle abitazioni di lusso di detto villino, e la non riconoscibilità dell'aliquota IVA agevolata al 4%, ex lege n. 549 del 1995;

l'adita C.T.P. di Catania respinse il ricorso con sentenza del 4.11.2010, osservando da un lato che nessuna decadenza poteva dirsi maturata a carico dell'Ufficio, stante la tempestiva consegna degli avvisi al messo notificatore, e dall'altro che, alla luce della documentazione acquisita, risultava confermata la caratteristica di abitazione di lusso del villino in discorso;

la C.T.R. della Sicilia, sez. st. di Catania, respinse l'appello dei contribuenti con sentenza del 27.2.2014, confermando la prima decisione;

M.A. e L.G.M. ricorrono per cassazione, sulla base di quattro motivi, illustrati da memoria;

l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso;

con il primo motivo, si denuncia violazione dell'art. 115 c.p.c. e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. I ricorrenti si dolgono della totale obliterazione dei motivi d'appello da essi proposti, non avendo la C.T.R. dato conto nè delle richieste delle parti, nè dei motivi posti a sostegno della decisione, pertanto nulla;

con il secondo motivo, si denuncia l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. I ricorrenti lamentano il mancato esame sia della circostanza che la notifica degli avvisi doveva intendersi perfezionata il 21.8.2009, e quindi tardivamente, ai sensi del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, sia del fatto che essi avevano prodotto documentazione idonea a dimostrare l'assenza delle contestate caratteristiche di lusso dell'immobile in discorso;

con il terzo motivo, si denuncia violazione dell'art. 140 c.p.c. e del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La C.T.R. sarebbe incorsa nella violazione delle norme in rubrica laddove ha ritenuto valida e tempestiva la notificazione degli avvisi, come detto perfezionatasi solo a decadenza maturata, in data 21.8.2009;

con il quarto motivo, infine, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, tariffa parte prima allegata, art. 1, nota II *bis*, del D.P.R. n. 633 del 1972, tabella A, Parte n. 21, e del D.M. 2 agosto 1969, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. I ricorrenti lamentano l'erroneità della statuizione circa il possesso, da parte del villino in discorso, delle caratteristiche di lusso, avendo prodotto in giudizio una perizia giurata che dimostra il contrario.

Ritenuto che:

nell'ipotesi in cui dovesse giungersi al convincimento dell'inammissibilità e/o infondatezza dei primi due motivi (sembra in verità al Collegio che la C.T.R. abbia sufficientemente, benchè confusamente, affrontato tutte le questioni ad essa devolute, attenendo il secondo mezzo più a questioni, che a fatti), verrebbe in rilievo

il problema – su cui, come si dirà, si registra un contrasto nella giurisprudenza di questa Sezione – sotteso al terzo mezzo, concernente la data di perfezionamento della notifica degli atti impositivi tributari rispetto al termine di decadenza previsto dalle singole leggi d'imposta per l'esercizio del potere di accertamento, rettifica e riscossione;

la questione sia certamente decisiva, perchè il rogito è stato registrato il 19.7.2006, sicchè il termine di decadenza triennale D.P.R. n. 131 del 1986 ex art. 76, veniva a scadere il 20.7.2009 (il 19 cadeva di domenica), sostenendo invece i ricorrenti che la notifica si sia per loro perfezionata solo il 21.8.2009;

più in dettaglio, posto che la notifica in discorso è stata eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c., perfezionandosi quindi per i destinatari con la ricezione dell'avviso (Cass. n. 19772/2015 e n. 9782/2018), e che gli avvisi di liquidazione originariamente impugnati sono univocamente considerati quali atti recettizi, alla stregua di tutti gli atti impositivi, essa notifica possa dirsi tempestiva solo se detta ricezione sia avvenuta entro il 20.7.2009, a meno di non ricorrere, anche in subiecta materia, al noto principio della scissione degli effetti per il notificante e per il destinatario, sancito dalla giurisprudenza costituzionale a partire dalla storica sentenza n. 447 del 2002;

considerato che:

in effetti, i coniugi M. ricevettero il primo avviso ex art. 140 c.p.c. il 20.7.2009, ma in esso li si rendeva edotti dell'avvenuto deposito del plico presso la casa comunale di Catania, e non di (omissis), ove gli stessi risiedevano;

la notifica in discorso sembra dunque da ritenere nulla, perchè in violazione dell'art. 140 c.p.c., pacifico essendo che il Comune di residenza dei coniugi M. non era Catania, bensì (omissis) (quale che sia il luogo fisico in cui deve procedersi al deposito – la sola sede principale dell'ente, secondo Cass. n. 16817/2012, oppure, all'opposto, anche qualsiasi altra struttura nella sua disponibilità, secondo la più recente Cass. n. 22167/2019 – pare indiscutibile che in ogni caso esso debba ricadere nel territorio del comune di residenza del destinatario, legato com'è detto adempimento alla conoscibilità dell'atto, sicchè il contenuto del relativo avviso non può che far riferimento alla casa comunale in cui effettivamente il plico stesso è stato depositato; ne discende che, ove detto riferimento sia errato, come nella specie, la notifica non può considerarsi validamente perfezionata per il destinatario);

tuttavia, evidentemente accortosi dell'errore, il messo speciale ha ripreso il medesimo procedimento notificatorio, spedendo un nuovo avviso – in data 20.8.2009, ricevuto dagli odierni ricorrenti il giorno successivo – con cui li si informava del deposito del plico in discorso (loro non potuto notificare a mani per la precaria assenza in data 14.7.2009), presso la casa comunale di (omissis);

al riguardo, nel richiamare la decisione di primo grado, la C.T.R. ha sostanzialmente fatto propria la declaratoria della tempestività della notifica operata dalla C.T.P., ai fini che qui interessano, in ragione del noto principio della scissione degli effetti per il notificante e per il destinatario. Pertanto, posto che la notifica è stata effettuata dal messo speciale notificatore ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, e dell'art. 140 c.p.c. e che questi, constatata la precaria assenza, ha inviato ai coniugi odierni ricorrenti l'avviso con raccomandata in data 14.7.2009 (e quindi, prima della scadenza del termine di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76), poco importerebbe, in tale ottica, che i coniugi M. abbiano avuto conoscenza effettiva dell'avviso solo in data successiva al suddetto termine di scadenza;

ritenuto ancora che:

si pongano, in proposito, due problemi:

- a) quello dell'applicabilità del principio della scissione soggettiva degli effetti anche alla notificazione degli atti di imposizione tributaria ed in relazione agli effetti sostanziali propri di questi;
- b) quello dell'applicabilità del principio della scissione quando la notificazione non sia effettuata dall'ufficiale giudiziario, ma dal messo notificatore speciale, D.P.R. n. 600 del 1973 ex art. 60 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 16, comma 4;

considerato che:

quanto al problema sub a), sulla scia dell'insegnamento di Cass., Sez. Un. 12332/2017, Rv. 644252-01, in tema di notifica di sanzioni amministrative, questa stessa Sezione ha recentemente affermato che tale principio opererebbe anche per la notifica degli atti impositivi tributari, con ogni conseguenza in tema di

tempestività dell'attività di recupero fiscale (in tal senso, Cass. n. 9749/2018, in tema di accertamento IMU, così massimata (Rv. 647734-01): "L'esercizio del potere impositivo è assoggettato al rispetto di un termine di decadenza, insuscettibile d'interruzione a garanzia del corretto instaurarsi del rapporto giuridico tributario, ai fini del rispetto del quale, a differenza di quanto avviene per il termine di prescrizione, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto, e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente");

hanno dichiaratamente dato seguito a tale innovativo arresto le successive ordinanze, non massimate, Cass., Sez. T, n. 3091/2019 (in tema di cartella di pagamento per errato rimborso D.P.R. n. 602 del 1973 ex art. 43), nonché Cass., Sez. 6-T, n. 3560/2019 (che, sia pure in obiter dictum, afferma addirittura sussistere un principio consolidato, nella giurisprudenza di legittimità, circa l'efficacia interruttiva della prescrizione del credito tributario per effetto della mera consegna dell'atto impositivo all'ufficio postale, all'uopo richiamando i già citati precedenti del 2018 e del 2017, che non riguardano invero detta questione);

per la verità, non mancano anche più risalenti pronunce che hanno fatto applicazione del detto principio anche alla materia della notifica degli atti impositivi tributari a mezzo del servizio postale, sulla base di un supposto principio generale evincibile dalla già citata Corte Cost. n. 477/2002 (così, Cass. n. 1647/2004, Rv. 569786-01; Cass. 15298/2008, Rv. 603592-01; Cass. n. 26053/2011, Rv. 620052-01; Cass. n. 22320/2014, Rv. 632741-01, nonché, ancora recentissimamente, Cass. n. 33277/2019, Rv. 656429-01);

tale orientamento, tuttavia, si pone in non dichiarato contrasto con altro insegnamento, seguito dalla giurisprudenza di questa stessa Sezione e ben più consistente, secondo cui "In tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicchè la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio" (così, recentemente Cass. n. 8374/2015, Rv. 635171-01; conforme, Cass. n. 21071/2018, Rv. 65005601; sulla non estensibilità della sanatoria ex art. 156 c.p.c. per raggiungimento dello scopo alla decadenza dal potere impositivo già verificatasi per mancato perfezionamento della notifica entro il prescritto termine, si vedano anche Cass. n. 2272/2011, Rv. 616416-01; Cass., n. 10445/2011, Rv. 618086-01; Cass. n. 12007/2011, Rv. 617205-01; Cass. n. 1088/2013, Rv. 625183-01; Cass. n. 654/2014, Rv. 629235-01, Cass. n. 2203/2018, Rv. 647106-01, tutte rese nel solco di Cass., Sez. Un., n. 19854/2004, Rv. 577521-01, così massimata: "La natura sostanziale e non processuale (nè assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario – che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria – non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 60, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza – previsto dalle singole leggi d'imposta – per l'esercizio del potere di accertamento");

in particolare, nell'affrontare il problema dell'applicabilità dell'istituto della sanatoria per raggiungimento dello scopo, ex art. 156 c.p.c., al tema della notifica degli atti impositivi tributari, le Sezioni Unite, nell'arresto da ultimo citato, hanno convincentemente affermato (in motivazione) che "la notificazione costituisce un elemento essenziale della fattispecie necessaria per evitare la decadenza dell'amministrazione. In altri termini, dall'esercizio del diritto di difesa mediante proposizione del ricorso non può mai derivare una convalida ex tunc di un atto imperfetto, di per sè inidoneo ad evitare la decadenza. Si tratta di una conseguenza dell'applicazione di principi generali, nei casi in cui la legge pone limiti temporali all'esercizio di poteri amministrativi".

a conferma della amplissima diffusione, nella giurisprudenza di questa Corte, del superiore convincimento, è sufficiente osservare che numerose altre pronunce (ben più di venti, non massimate sul punto), ancora di recente, hanno dato seguito all'insegnamento dell'ultima decisione selezionata per la massimazione in proposito (la già citata Cass. n. 21071/2018), e ciò nonostante siano ampiamente noti i principi affermati dalla stessa Cass., Sez. Un., n. 12332/2017;

il Collegio è ben consapevole che l'arresto di Cass., Sez. Un., n. 12332/2017, oltre che equiparare quoad effectum la "comunicazione" alla "notificazione" di un atto, opera una ulteriore estensione del noto principio della scissione anche riguardo agli atti amministrativi sanzionatori (nella specie, quelli di cui al D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 195, TUF), di indiscutibile natura recettizia;

tale estensione è stata operata anche sulla scorta dell'apertura offerta da Cass., Sez. Un., n. 24822/2015, Rv. 637603-01, che – ampliando l'orizzonte rispetto al tradizionale ambito oggettivo di riferimento del tema in discorso, offerto dai soli atti processuali – ha ritenuto applicabile il detto principio anche agli effetti sostanziali di tali atti, ove non altrimenti producibili (pronuncia resa in tema di azione revocatoria ordinaria e relativa interruzione del termine prescrizione), ricorrendo al metodo del bilanciamento degli interessi coinvolti;

tuttavia, l'ulteriore estensione dell'insegnamento in questione agli effetti sostanziali degli atti impositivi tributari, come operata de plano dalla citata Cass. n. 9749/2018 (e comunque come applicata dall'ulteriore sequenza giurisprudenziale indipendente dalle stesse pronunce delle Sezioni Unite del 2015 e del 2017), non convince fino in fondo, necessitando almeno di un opportuno approfondimento;

del resto, la progressiva cesellatura di nuovi spazi di manovra per il principio della scissione rischia di tradursi in una sua generalizzata estensione, ad eccezione dei soli atti negoziali recettizi, i cui effetti sono espressamente disciplinati dall'art. 1334 c.c. (pare esemplificativa, in tal senso, la già citata Cass. n. 3560/2019);

non sembra dunque affatto casuale che, nella motivazione di Cass. n. 24822/2015, da cui muove la successiva pronuncia del 2017, siano addirittura dedicati almeno due paragrafi alla necessità di un self restraint da parte dell'interprete, il quarto e il quinto, significativamente intitolati "Non esiste una soluzione generalizzata per tutte le norme e per tutti i casi" e "La scissione soggettiva degli effetti della notificazione: non è un principio valido per tutte le ipotesi normative";

restando comunque alla materia che occupa (imposta di registro), il D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, espressamente stabilisce che "... l'imposta deve essere richiesta, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti...";

non pare poi secondario, su un piano più generale, il disposto della L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 1 (Statuto del contribuente), che nel mantenere ferme le norme in tema di notifica degli atti tributari, stabilisce espressamente che "L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati";

al riguardo, ferma l'indubbia natura recettizia degli avvisi di liquidazione impugnati dai coniugi M., resta da comprendere se sia sufficiente, per l'Amministrazione, onde evitare di incorrere nella decadenza, emettere l'atto e avviare la notifica della richiesta al contribuente stesso, entro il detto termine (ovvero, in altre parole, se l'intrinseca efficacia dell'avviso emanato e la richiesta di notifica da parte dell'Ufficio integrino l'attività procedimentale necessaria ad evitare la decadenza);

infatti, ribadita la pacifica natura recettizia dell'atto impositivo (natura che di per sé – secondo il più volte citato arresto delle Sezioni Unite del 2017 – non sarebbe però ostativa all'applicazione del principio della scissione), resta indefinito il complessivo regime di efficacia dell'atto impositivo nella fase precedente alla sua conoscenza da parte del contribuente, e ciò anche al lume del disposto della L. n. 241 del 1990, art. 21-*bis* ("Il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati acquista efficacia nei confronti di ciascun destinatario con la comunicazione allo stesso..."; sull'applicabilità all'ambito tributario dei principi generali desumibili dalla legge sulla trasparenza amministrativa si veda *ex plurimis* Cass. n. 27561/2018, Rv. 651066-03), ove si tenga conto del fatto che la stessa decadenza dal potere impositivo è, indiscutibilmente, un effetto favorevole al contribuente stesso, di cui egli legittimamente potrebbe decidere di avvalersi;

quanto precede, dunque, amplifica il dubbio sulla effettiva estensibilità del principio della scissione anche alla materia che occupa, perchè l'atto acquista efficacia, nei confronti del contribuente, con l'ingresso nella sua sfera di conoscenza (o legale conoscibilità);

opinare che ciò non valga del tutto, almeno riguardo alla decadenza dal potere impositivo – per la quale, peraltro, la legge attribuisce all'Amministrazione termini sufficientemente ampi, come nella specie per l'imposta di registro – significherebbe porre la decadenza stessa su un piano diverso ed esterno rispetto a quello dell'efficacia dell'atto, o quantomeno ipotizzarne un dispiegamento di effetti a geometria variabile, in ogni caso sottraendo spazi di tutela tradizionalmente riconosciuti al contribuente, il che non pare consentito dalle norme sopra richiamate;

del resto, già la più volte citata Cass., Sez. Un., n. 24822/2015 avvertiva che "Il vero problema è l'incertezza giuridica medio tempore" (questo il titolo del par. 5.1 della motivazione), questione che per l'atto impositivo sostanziale sembra in ogni caso atteggiarsi in maniera differente che per l'atto processuale (quand'anche esplicante effetti sostanziali): quest'ultimo è regimentato all'interno di un percorso (il processo) esattamente disciplinato e adeguatamente governato dal giudice, mentre il primo è dotato di intrinseca autosufficienza, sicchè l'incertezza sulla sua efficacia (che, applicando il principio della scissione, potrebbe protrarsi anche per un tempo assai significativo, come avvenuto nella specie, il procedimento notificatorio essendo nella sostanza durato ben 38 giorni) mal si concilia con i diritti del contribuente lato sensu considerati;

a tutto quanto precede può infine aggiungersi che assai di recente, nell'ambito della legislazione emergenziale relativa alla pandemia da Covid-19, il D.L. n. 34 del 2020, art. 157, comma 1, (c.d. Decreto rilancio) ha codificato il principio della scissione in discorso per gli atti impositivi tributari la cui decadenza matura tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, sancendo che detto termine decadenziale si intende traslato a quest'ultima data quanto alla sola emissione degli atti stessi, mentre la relativa notificazione deve perfezionarsi tra il 1 gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo eccezioni che qui non interessano;

pertanto, argomentando a contrario, se ne ha che un simile principio non sembra potersi ricavare dalla normativa previgente, giacchè in siffatta evenienza il legislatore emergenziale non avrebbe avuto ragione di adottare una simile norma (o meglio, avrebbe dovuto connotarla diversamente, tenuto conto della sua finalità);

quanto al problema sub b), si tratta di comprendere – qualora le Sezioni Unite dovessero eventualmente risolvere in senso estensivo la questione dapprima esaminata – se il principio della scissione degli effetti della notificazione sia applicabile quando essa non sia effettuata dall'ufficiale giudiziario, ma dal messo speciale autorizzato, D.P.R. n. 600 del 1973 ex art. 60, comma 1, lett. a), e D.Lgs. n. 546 del 1992 ex art. 16, comma 4, che (a prescindere dalla qualifica formale da attribuire allo stesso, ossia se si tratti di dipendente dell'Agenzia delle Entrate, o di mero incaricato) è pur sempre un organo ad essa interno;

così stando le cose, il Collegio ha fondato motivo di dubitare possa in tal caso ravvisarsi quella esigenza del bilanciamento degli interessi che costituisce il fondamento del suddetto principio della scissione, come pure argomentato da Cass., Sez. Un. 12332/2017, perchè il tempo occorrente per il perfezionamento della notifica continua a scorrere sotto il totale controllo della stessa Agenzia delle Entrate (cui è riferibile il messo notificatore speciale, in base al detto rapporto organico);

in tal caso, dunque, pare inevitabile trarre la conseguenza che il mancato perfezionamento della notifica anche per il destinatario entro il termine fissato dalla legge non possa che comportare la decadenza dell'Ufficio; ritenuto in definitiva che:

su entrambe le questioni illustrate si palesi l'opportunità di investire le Sezioni Unite, comportando la prima un contrasto interpretativo tra le Sezioni semplici, e rivestendo la seconda la natura di questione di massima di particolare importanza, tenuto anche conto della consistenza del contenzioso tributario e della rilevanza statistica delle impugnative per pretesi vizi del procedimento notificatorio;

ricorrano pertanto le condizioni per rimettere gli atti al Primo Presidente, ai sensi dell'art. 374 c.p.c., comma 2, affinchè valuti l'opportunità di assegnare la trattazione del ricorso alle Sezioni Unite, siccome implicante la risoluzione del contrasto giurisprudenziale, nonchè la soluzione della questione di massima di particolare importanza, supra meglio descritte.

P. Q. M.

la Corte trasmette gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.

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

