

#69 11.2020



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › Perché l'Europa minaccia l'Italia sul Mes: addio ombrello Bce per chi snobba i prestiti Ue?
- › Superbonus 110% - Gli interventi possibili e la casistica pratica
- › La crisi del processo tributario durante la pandemia covid-19
- › Responsabilità civile penale e tributaria di soci amministratori sindaci e revisori con riferimento alla liquidazione e alla crisi di impresa
- › Superbonus 110% - La pignorabilità del credito fiscale dei condòmini
- › Notifiche per posta - Si pronuncerà la corte di cassazione a sezioni unite
- › Risarcimento danni da esecuzione esattoriale



#69.2020

## 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](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:

Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521

E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



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

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

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

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

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

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

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

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

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

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

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

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

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

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

## 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.

<b>COSA SI ASSICURA:</b>	DANNI PATRIMONIALI INVOLONTARIAMENTE CAGIONATI A TERZI, COMPRESI I CLIENTI, NELLO SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA' PROFESSIONALE
<b>CHI E' ASSICURATO:</b>	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)
<b>RETROATTIVITA':</b>	DA 0 ANNI A ILLIMITATA
<b>MASSIMALI:</b>	DA € 250.000 AD € 5.000.000
<b>FRANCHIGIE:</b>	€ 1.000 PER ATTIVITA' ORDINARIE, € 2.500 PER SINDACO, REVISORE, CONSIGLIERE DI AMMINISTRAZIONE
<b>PREMIO:</b>	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
<b>PREMIO ANNUO LORDO:</b>	
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
<b>PREMIO ANNUO LORDO:</b>	
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
<b>PREMIO ANNUO LORDO:</b>	
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



**Perché l'Europa minaccia l'Italia sul Mes: addio ombrello Bce per chi snobba i prestiti Ue?**

....02

*di Giuseppe Liturri*

## Approfondimento

**Superbonus 110% - Gli interventi possibili e la casistica pratica**

....05

*di Lorenzo Giuntoli*

**La crisi del processo tributario durante la pandemia covid-19**

....21

*di Maurizio Villani*

**Responsabilità civile penale e tributaria di soci amministratori sindaci e revisori con riferimento alla liquidazione e alla crisi di impresa**

....28

*di Luca Labano*

**Superbonus 110% - La pignorabilità del credito fiscale dei condòmini**

....40

*di Lucia Morciano*

Notifiche per posta - Si pronuncerà la corte di cassazione a sezioni unite . . . . 48

*di Antonella Villani*

## Giurisprudenza - Commento


### Corte di Cassazione

*Risarcimento danni da esecuzione esattoriale* . . . . 52

(Corte di Cassazione, sez. III, Sentenza n. 17661 del 25 agosto 2020)

**commento di Marco Mecacci**

## Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, sez. III, Sentenza n. 17661 del 25 agosto 2020 . . . . 56

## Il Punto

### Perché l'Europa minaccia l'Italia sul Mes: addio ombrello Bce per chi snobba i prestiti Ue? \*\*



di Giuseppe Liturri

Le istituzioni europee quando vogliono mandare consigli “amichevoli”, non usano canali ufficiali ma hanno in genere tre canali informali a disposizione: parlare con qualche giornalista amico dell’agenzia *Reuters*, di *Bloomberg* o del *Financial Times* e far capire le cose a chi deve capirle.

Questa volta è toccato ai giornalisti della *Reuters* farsi portavoce di un messaggio nemmeno tanto vagamente minaccioso, ma invece piuttosto esplicito: la Bce fa sapere ai Paesi dell’Eurozona – che stanno emettendo titoli pubblici in libertà, nella relativa sicurezza che, una volta sul mercato, tali titoli saranno comprati a piene mani dalla Bce – che sarebbe “consigliabile” evitare di snobbare i prestiti offerti tanto generosamente dalla Ue. Per essere definitivamente convincente, La Bce potrebbe cambiare i criteri di ripartizione dei propri acquisti, fino ad oggi generosamente sbilanciati verso i titoli italiani e spagnoli (ma non solo), disincentivando così la convenienza ad emettere titoli di Stato e costringere gli Stati membri a rivolgersi invece ai prestiti che l’anno prossimo la Commissione erogherà nell’ambito del *Recovery Fund* o, più propriamente, *Next Generation EU*.

La *Reuters* cita ben quattro fonti interne alla Bce, secondo le quali sarebbe in corso una discussione sul potenziamento del programma APP (condotto seguendo una rigida chiave di ripartizione tra gli Stati) o il più recente programma PEPP (contraddistinto da ampia flessibilità).

Con il secondo programma, l’Italia ha potuto beneficiare di acquisti fino al 30/9 per 95 miliardi su un totale di 512 (il 18,6%, che diventa 20% escludendo i titoli emessi da istituzioni sovranazionali) che, insieme agli acquisti del programma APP (specificamente PSPP) hanno assorbito per intero le emissioni nette del Tesoro nel periodo marzo-settembre. Troppo comodo così, devono aver pensato tra Bruxelles e Francoforte.

\*\* Articolo del 4/11/2020 di G.Liturri condiviso da [www.startmag.it](http://www.startmag.it).

Gli acquisti da parte della Bce hanno di fatto condotto ad un generalizzato abbassamento dei rendimenti dei titoli pubblici lungo tutte le scadenze, al punto da rendere molto più attrattivo indebitarsi sui mercati emettendo titoli che non sono gravati da alcuna condizione, anziché ricevere prestiti dalla Ue condizionati all'utilizzo verso ben determinate finalità (transizione ambientale, digitale, ecc...) , oltre che al rispetto di stringenti condizioni macroeconomiche contenute nelle "Raccomandazioni Paese".

Il fatto che qualche settimana fa sia Spagna che Portogallo abbiano manifestato scarso interesse, almeno al momento, verso i prestiti Ue, non deve essere stato accolto di buon grado nell'*Eurotower* a Francoforte che, sapientemente, ha deciso di far trapelare quanto si ritiene sia sufficiente per indurre a più miti consigli questi Paesi e, soprattutto, l'Italia. Insomma, un modo come un altro di parlare a nuora, perché suocera intenda.

Nel ricordare che tra i prestiti Ue già pronti all'uso c'è anche quello del Meccanismo Europeo di Stabilità, è relativamente facile chiudere il cerchio e capire a cosa realmente si riferiscano le "fonti della Bce".

C'è un Paese che deve pagare pegno, in termini di adesione convinta ai vincoli europei ed i prestiti (Mes in testa) hanno proprio questo scopo. In Europa mal sopportano questo presunto "pasto gratis" offerto dalla Bce all'Italia e scalpitano per metterla sotto la sorveglianza di stringenti condizioni portate dai prestiti così generosamente "offerti".

Stanno cercando di farcelo capire, Oggi con le buone. Oppure con le cattive, quando basterà non pigiare qualche tasto del PC usato per acquisti di titoli creando moneta di banca centrale, per far partire un giro di *spread*.

*Timeo Danaos et dona ferentes.*



*“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**



## Superbonus 110% - Gli interventi possibili e la casistica pratica

di Lorenzo Giuntoli

Dottore Commercialista

### - Ambito oggettivo

Il *Superbonus* del 110% è riconosciuto per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio al 31 dicembre 2021 (fino al 30 giugno 2022 solo per gli IACP) per gli interventi indicati nei commi da 1 a 8 dell'art. 119 del D.L. 34/2020.

Tali interventi si suddividono in:

- ✓ INTERVENTI "TRAINANTI";
- ✓ INTERVENTI "TRAINATI", a condizione che:
  - a- siano accorpati a uno degli interventi trainanti;
  - b- siano eseguiti nell'intervallo temporale tra la data di inizio e fine lavori degli interventi trainanti.

### Gli Interventi "TRAINANTI" sono i seguenti:



Come si evince dalla tabella di cui sopra gli interventi trainanti sono tre: interventi di isolamento termico degli involucri edilizi, sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale ed interventi antisismici.

Ciascuno di questi interventi può essere effettuato sia sulle parti comuni degli edifici in condominio, sia sugli edifici unifamiliari, oppure anche sulle unità immobiliari site all'interno di edifici plurifamiliari funzionalmente indipendenti con accessi autonomi.

A parere dell'Agenzia delle Entrate, che si è espressa con la C.M. n. 24/E/2020, l'unità immobiliare oggetto di agevolazione deve essere residenziale; parimenti, per beneficiare del *Superbonus*, gli interventi devono essere effettuati sulle parti comuni di edifici residenziali.

In tal ultimo caso, dunque, in ipotesi di interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, la Circolare specifica che *“le relative spese possono essere considerate, ai fini del calcolo della detrazione, soltanto se riguardano un edificio residenziale considerato nella sua interezza. Qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento, è possibile ammettere alla detrazione anche il proprietario e il detentore di unità immobiliari non residenziali (ad esempio strumentale o merce) che sostengano le spese per le parti comuni”*; ai fini dell'agevolazione, trova applicazione, dunque, il criterio della prevalenza della superficie di edifici residenziali nel condominio.

La medesima Circolare prosegue, inoltre, specificando che se la percentuale di cui sopra *“risulta inferiore, è comunque ammessa la detrazione per le spese realizzate sulle parti comuni da parte dei possessori o detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione comprese nel medesimo edificio.”*

Considerata la necessità che sussista la destinazione *“residenziale”* degli immobili oggetti di intervento, è esclusa la possibilità di fruire del *Superbonus* per gli interventi realizzati su immobili privi di tale destinazione, come quelli riconducibili alla categoria catastale C/2 o C/6.

L'Agenzia delle Entrate, nelle sue *Faq*, pubblicate sul sito istituzionale [www.agenzia-entrate.gov.it](http://www.agenzia-entrate.gov.it), ha però precisato che nell'ipotesi in cui siano sostenute spese *“per interventi realizzati su immobili che solo al termine degli stessi saranno destinati ad abitazione”*, tali spese sono ammesse al *Superbonus*, *“a condizione che nel provvedimento amministrativo che autorizza i lavori risulti chiaramente il cambio di destinazione d'uso del fabbricato”*.

Per espressa previsione di legislativa (art. 119, c. 15 *bis* del D.L. 34/2020) sono esclusi dal *Superbonus* gli interventi effettuati sulle unità immobiliari residenziali accatastate nelle categorie A1, A8 e A9 per unità immobiliari non aperte al pubblico.

Di contro, occorre segnalare che i possessori e/o detentori di unità immobiliari residenziali accatastate nella categoria A1 (può accadere anche nel caso di A8) possono fruire della detrazione del 110% per le spese sostenute per interventi realizzati su parti comuni dell'edificio in condominio (*FAQ Agenzia delle Entrate*).

Dato che il legislatore nell'art. 119 del D.L. 34/2020, ha utilizzato termini ai quali è stato necessario attribuire una precisa definizione affinché potessero essere correttamente interpretati ai fini dell'applicazione del disposto di legge, si riepilogano tali definizioni:

- il Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 6 agosto 2020 ha specificato che per edificio unifamiliare si intende un'unica unità immobiliare di proprietà esclusiva, funzionalmente indipendente, che disponga

di uno o più accessi autonomi dall'esterno e destinata all'abitazione di un singolo nucleo familiare;

- lo stesso Decreto ha stabilito che un'unità immobiliare può ritenersi "funzionalmente indipendente" qualora sia dotata di installazioni o manufatti di qualunque genere, quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento di proprietà esclusiva, e la presenza di un accesso autonomo dall'esterno.

Resta da chiarire se l'elenco delle installazioni o manufatti di qualunque genere (acqua, gas, energia elettrica, riscaldamento) sia esaustivo o esemplificativo, o se in ogni caso vada valutato singolarmente. Se dovesse prevalere una interpretazione restrittiva della norma in base alla quale fosse necessario avere tutti gli impianti autonomi, la limitazione sarebbe davvero notevole, in quanto è molto frequente per esempio che l'impianto idrico in molte unità autonome sia a livello condominiale.

Considerato che il requisito dell'accesso autonomo dall'esterno è stato fonte di plurime, quanto divergenti interpretazioni, è stato inserito (dall'emendamento n. 80.10 alla Legge di conversione del D.L. 14 agosto 2020, n. 104) il comma 1 *bis* all'art. 119 del D.L. 34/2020 che ha chiarito che "per "accesso autonomo dall'esterno" si intende un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva".

A ciò consegue che, data la definizione alquanto ampia della norma, sono ammesse al *Superbonus* anche quelle unità immobiliari con l'accesso sui giardini e cortili condominiali, come pure quelle con l'accesso su aree di proprietà di soggetti terzi.

Si tratta comunque di casi piuttosto rari per quelle tipologie di *ex botteghe*, laboratori

od officine al piano terra divenute abitative (*i loft*).

Solo un intervento normativo o dell'agenzia delle Entrate potrebbe estendere ad altri spazi comuni condominiali i limiti che per ora sono ridotti a un accesso attraverso cortili o giardini.

### - Analisi degli interventi "TRAINANTI"

Prima di procedere all'analisi di ogni intervento "trainante", indicando le spese agevolabili per ogni intervento e le modalità di computo della detrazione, si fa presente che gli interventi di isolamento termico delle superfici e gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti devono:

- ✓ rispettare i requisiti previsti dal decreto del Ministero dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e del Ministro dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare e dei Trasporti del 6 agosto 2020. Tale decreto risulta applicabile agli interventi la cui data di inizio dei lavori sia successiva al 6.10.2020 (data di entrata in vigore del decreto), mentre per i lavori iniziati in precedenza si applica il DM 19.02.2007;
- ✓ assicurare, nel loro complesso, anche "congiuntamente" agli interventi di efficientamento energetico, all'installazione di impianti solari fotovoltaici e, eventualmente, dei sistemi di accumulo, il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio condominiale, unifamiliare o della singola unità immobiliare funzionalmente indipendente e che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari.

Qualora l'edificio o l'unità immobiliare si trovasse nella penultima (terzultima) classe, occorrerebbe conseguire la classe energetica più alta. Così, ad esempio, un edificio che si trovasse in classe energetica "A3", otterrebbe il riconoscimento della detrazione nella misura del 110 per cento, salendo alla classe successiva "A4".

Il miglioramento energetico è dimostrato dall'Attestato di Prestazione Energetica (A.P.E.), di cui all'articolo 6 del D. Lgs. 19 agosto 2005, n. 192, ante e post intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.

### **1. Interventi di isolamento termico degli involucri edilizi**

In ipotesi di spese sostenute per interventi di isolamento termico degli involucri edilizi, il *Superbonus* spetta per:

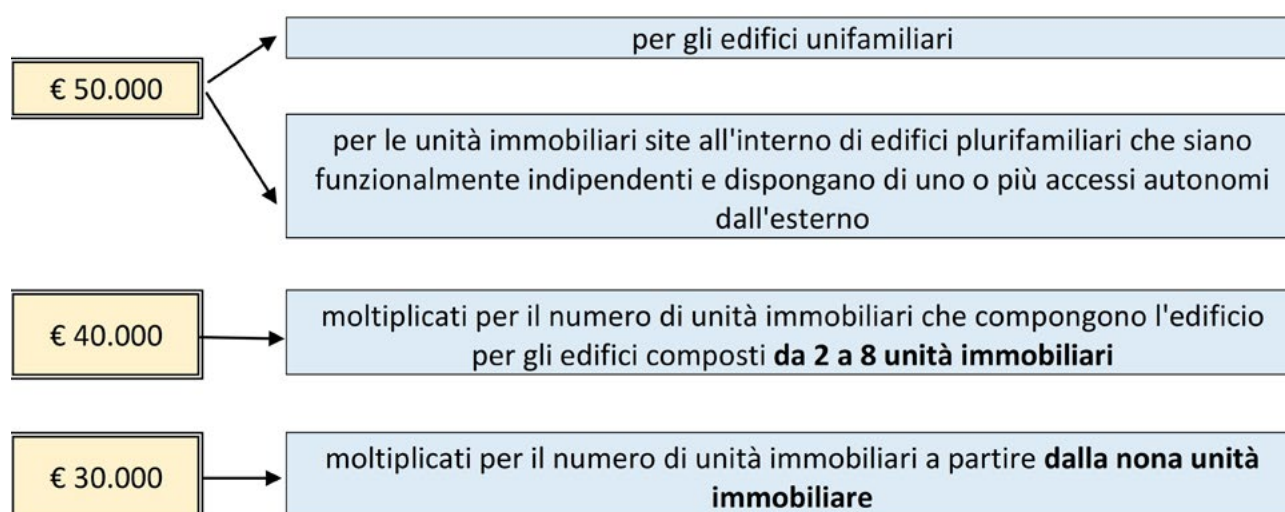
- ✓ interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno, verso vani

non riscaldati o il terreno che interessano l'involucro dell'edificio, anche unifamiliare o dell'unità immobiliare sita all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi all'esterno;

- ✓ gli interventi debbono interessare l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo;
- ✓ gli interventi debbono rispettare i requisiti di trasmittanza "U", espressa in  $W/m^2k$ , definiti dal Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico 11.03.2008;

Inoltre, i materiali isolanti utilizzati devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al Decreto MATTM 11 ottobre 2017.

La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:



Come precisato nella CM 24/E/2020 ciò implica che, ad esempio, nel caso in cui l'edificio sia composto da 15 unità immobiliari, il limite di spesa ammissibile alla detrazione è pari a 530.000 euro, calcolato moltiplicando 40.000 euro per 8 (320.000 euro) e 30.000 euro per 7 (210.000 euro).

Come sopra evidenziato, la detrazione nella misura del 110 per cento si applica se l'intervento di isolamento termico coinvolge il 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo.

Al riguardo, si precisa che rientrano tra le spese ammissibili al *Superbonus*, anche quelle per la coibentazione del tetto, a condizione che il tetto sia elemento di separazione tra il volume riscaldato e l'esterno, che anche assieme ad altri interventi di coibentazione eseguiti sull'involucro opaco incida su più del 25 per cento della superficie lorda complessiva disperdente e che 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.

## **2.Sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sulle parti comuni degli edifici**

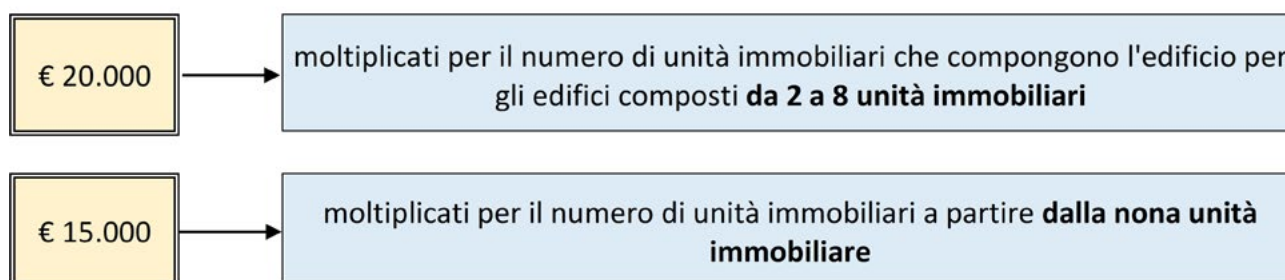
In ipotesi di spese sostenute per interventi effettuati sulle parti comuni degli edifici in condominio per la sostituzione degli im-

pianti di climatizzazione invernale esistenti, il *Superbonus* spetta nel caso in cui tali impianti siano sostituiti con:

- ✓ impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18 febbraio 2013, a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo;
- ✓ impianti di microcogenerazione;
- ✓ impianti a collettori solari.

Nel caso di interventi effettuati sugli edifici ubicati in comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione n. 2014/2147 del 10 luglio 2014 o n. 2015/2043 del 28 maggio 2015 per l'inottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla direttiva 2008/50/CE, il *Superbonus* spetta anche per le spese relative all'allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente, definiti ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera tt), del decreto legislativo 4 luglio 2014, n. 102.

La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:



Come precisato nella CM 24/E/2020 ciò implica che, ad esempio, nel caso in cui sia l'edificio sia composto da 15 unità immobiliari, il limite di spesa ammissibile alla detrazione è pari a 265.000 euro, calcolato moltiplicando 20.000 euro per 8 (160.000 euro) e 15.000 euro per 7 (105.000 euro).

La detrazione spetta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito nonché per la sostituzione della canna fumaria collettiva esistente, mediante sistemi fumari multipli o collettivi nuovi, compatibili con apparecchi a condensazione, con marcatura CE di cui al regolamento delegato (UE) 305/2011, nel rispetto dei requisiti minimi prestazionali previsti dalla norma UNI 7129-3.

### **3.Sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sugli edifici unifamiliari o sulle unità di edifici plurifamiliari**

In ipotesi di spese sostenute per interventi effettuati sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari funzionalmente indipendenti e che dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari, il *Superbonus* spetta per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con:

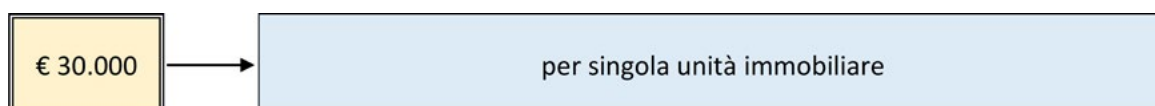
- ✓ impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18 febbraio 2013, a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo;

- ✓ impianti di microgenerazione;
- ✓ impianti a collettori solari.

Occorre precisare che:

- ✓ in caso di interventi realizzati su edifici ubicati in aree non metanizzate nei comuni non interessati dalle procedure europee di infrazione n. 2014/2147 del 10 luglio 2014 o n. 2015/2043 del 28 maggio 2015 per l'inottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla direttiva 2008/50/CE, il *Superbonus* spetta anche per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con caldaie a biomassa aventi prestazioni emissive con i valori previsti almeno per la classe 5 stelle individuata ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 7 novembre 2017, n. 186;
- ✓ nel caso di interventi effettuati sugli edifici ubicati in comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione n. 2014/2147 del 10 luglio 2014 o n. 2015/2043 del 28 maggio 2015 per l'inottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla direttiva 2008/50/CE, il *Superbonus* spetta anche per le spese relative all'allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente, definiti ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera tt), del decreto legislativo 4 luglio 2014, n. 102.

La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:



La detrazione spetta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

A tale limite di spesa si aggiunge quello previsto nel caso di eventuale installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo (fino a euro 48.000).

#### 4. Interventi antisismici

La detrazione di cui all'art. 16, commi da 1-bis a 1-septies D.L. 63/2013 viene elevata al 110% per le spese per interventi sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2020, si tratta di:

- ✓ spese per interventi antisismici per la messa in sicurezza statica delle parti strutturali di edifici o di complessi di edifici collegati strutturalmente, di cui all'art. 16-bis, c. 1, lett. i) del TUIR, le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo il 1° gennaio

2017, relativi ad edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3, inclusi quelli dai quali deriva la riduzione di una o due classi di rischio sismico, anche realizzati sulle parti comuni di edifici in condominio;

- ✓ spese sostenute dagli acquirenti delle "case antisismiche", oggetto di interventi antisismici effettuati mediante demolizione e ricostruzione dell'immobile da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, le quali abbiano provveduto alla successiva rivendita entro 18 mesi dal termine dei lavori;
- ✓ spese per la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici, eseguita congiuntamente ad uno degli interventi di cui ai commi da 1-bis a 1-septies.

La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:

€ 96.000 → nel caso di interventi realizzati su singole unità immobiliari

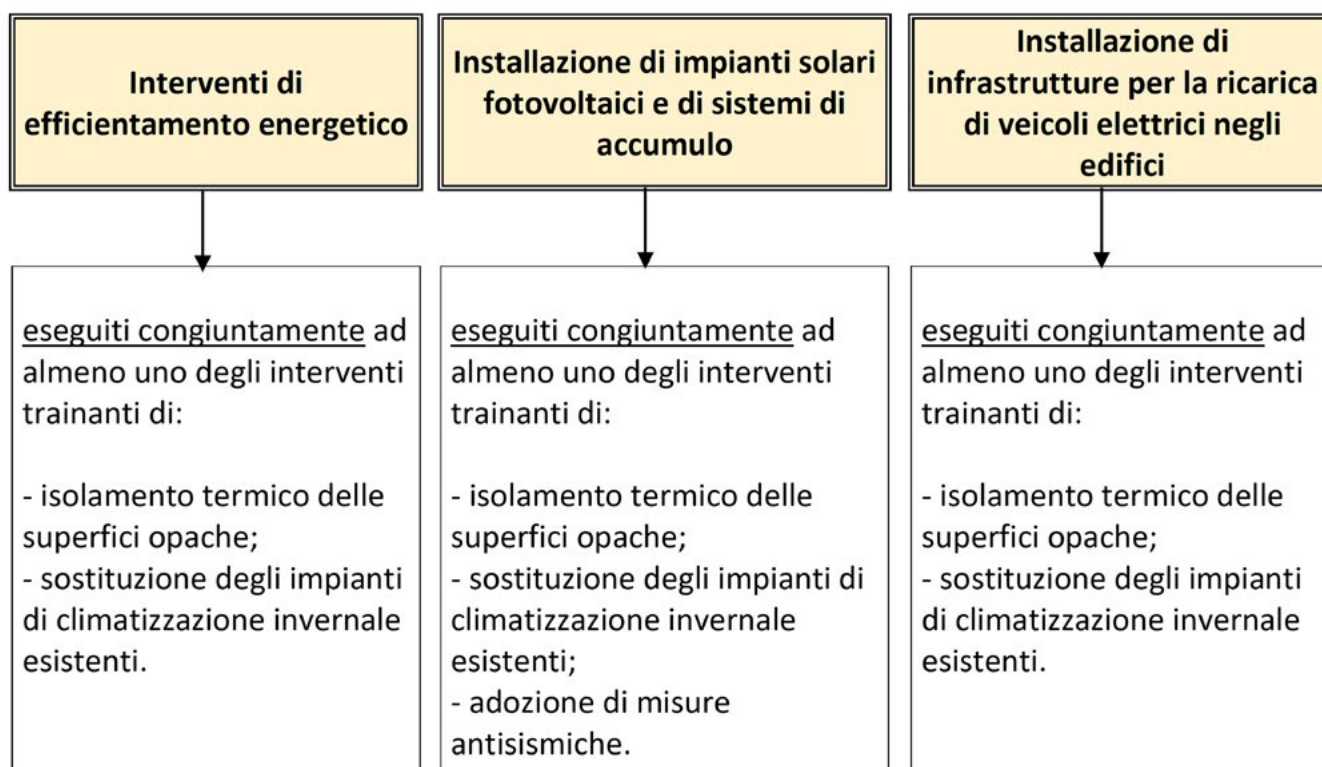
- ✓ L'ammontare complessivo di spesa ammessa alla detrazione si riferisce all'unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate, seppur accatastate separatamente.
- ✓ Tali interventi possono essere effettuati su tutte le unità abitative, non si applica il limite massimo delle due unità immobiliari.
- ✓ Il limite di spesa ammesso alla detrazione è annuale.
- ✓ Qualora gli interventi realizzati in ciascun anno consistano nella prosecuzione di lavori iniziati negli anni precedenti sulla stessa unità immobiliare, per determinare il limite massimo delle spese ammesse in detrazione occorre tener conto delle spese sostenute negli anni pregressi.

€ 96.000 → nel caso di acquisto delle "case antisismiche"

€ 96.000 → moltiplicati per il numero di unità immobiliari di ciascun edificio, per gli interventi sulle parti comuni di edifici in condominio

## - Analisi degli interventi ag- giuntivi o “TRAINATI”

Gli interventi “trainati” sono:



Si fa presente che, affinché gli interventi trainati possano essere agevolati, occorre che, oltre ad essere eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi trainanti, siano eseguiti nell’intervallo temporale tra la data di inizio e fine lavori degli interventi trainanti.

Ai fini dell’applicazione del *Superbonus*, nell’ipotesi di spese sostenute per interventi di efficientamento energetico e per l’installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, questi interventi devono essere eseguiti congiuntamente con almeno uno degli interventi di isolamento termico o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale e sempreché assicurino, nel loro complesso, il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta e a condizione che gli interventi siano effettivamente conclusi. Il miglioramen-

to energetico è dimostrato dall’Attestato di Prestazione Energetica (A.P.E.), ante e post intervento, rilasciato nella forma della dichiarazione asseverata.

Come precisato nella Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020, in riferimento al comma 2 secondo periodo dell’art. 119, “qualora l’edificio sia sottoposto ad almeno uno dei vincoli previsti dal codice dei beni culturali e del paesaggio o gli interventi trainanti di efficientamento energetico siano vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali, la detrazione del 110 per cento si applica in ogni caso a tutti gli interventi trainati, fermo restando il rispetto della condizione che tali interventi portino a un miglioramento minimo di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta”.

## 1. Interventi di efficientamento energetico

Gli interventi di cui all'art. 14 D.L. 63/2013 (Ecobonus) sono agevolabili se:

- ✓ gli edifici oggetto degli interventi hanno determinate caratteristiche tecniche;
- ✓ gli edifici devono essere dotati di im-

pianti di riscaldamento funzionanti, presenti negli ambienti nei quali si realizza l'intervento agevolabile (condizione richiesta per ogni tipologia di intervento agevolabile ad eccezione dell'installazione dei collettori solari per produzione di acqua calda e dei generatori a biomassa e delle schermature solari).

La detrazione massima spettante è riepilogata nella tabella sottostante:

Interventi di efficientamento energetico	Detrazione massima
Riqualificazione energetica edifici esistenti	Euro 100.000
Riqualificazione su involucro di edifici esistenti (pareti, finestre, tetti e pavimenti)	Euro 60.000
Installazione pannelli solari per produzione acqua calda	Euro 60.000
Sostituzione impianti di climatizzazione invernali con pompe di calore, con impianti geotermici, con caldaie a condensazione ad aria o acqua	Euro 30.000
Sostituzione scaldacqua con impianti a pompa di calore per la produzione di acqua calda sanitaria	Euro 30.000
Acquisto e posa in opera di schermature solari	Euro 60.000
Acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale a biomasse combustibili	Euro 30.000
Acquisto, installazione e messa in funzione di dispositivi multimediali per il controllo a distanza degli impianti di riscaldamento e climatizzazione	Euro 15.000 (per i lavori dal 6.10.2020)
Acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori	Euro 100.000

Dall'allegato 1 del decreto del Mise sulle asseverazioni Dm 6 agosto 2020 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 5 ottobre scorso), il quale non seguendo quanto previsto dal decreto Rilancio (che per il 110% prevede limiti di spesa e non di detrazione), risulta che la detrazione massima ammissibile al 110% per le finestre e isolamento termico è pari a euro 54.545 (euro 60.000 di detrazione massima per unità immobiliare oggetto di intervento diviso l'aliquota del 110% pari

a euro 60.000/1,1 = 54.545 euro).

Anche le Faq dell'Enea, alla risposta numero 6, confermano il criterio di calcolo della spesa massima per i lavori trainati indicato nel modello di asseverazione allegato al Dm Asseverazioni 6 agosto 2020. La formula è: «Detrazione massima diviso 1,1». Ad esempio, per la sostituzione della caldaia con un modello condensazione ad alta efficienza, la spesa massima su cui calcolare il *Superbonus* è 27.272 euro, a fronte di una detra-

zione massima di 30mila euro (prevista dalla legge 296/2006). Cioè 30.000/1,1.

Inoltre, per i lavori iniziati dal 6 ottobre 2020 è stato introdotto un limite di detrazione di euro 15.000 per i dispositivi multimediali (building automation), i quali in precedenza non erano interessati da alcun limite.

Il *Superbonus* sembrerebbe applicabile anche agli interventi di cui all'art. 14, c. 2-*quater* del D.L. 63/2013, in considerazione del fatto che l'Agenzia delle Entrate non si è espressa su tale tipologia di interventi, escludendoli da quelli "trainati", orientamento che, di contro, ha adottato per gli interventi di cui all'art. 14, c. 2-*quater* 1 del D.L. 63/2013, condividendo una faq diramata dall'Enea.

Ai sensi dell'art. 14, c. 2-*quater* del D.L. 63/2013 "per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per interventi di riqualificazione energetica

di parti comuni degli edifici condominiali, che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, la detrazione di cui al comma 1 spetta nella misura del 70 per cento. La medesima detrazione spetta, nella misura del 75 per cento, per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica relativi alle parti comuni di edifici condominiali finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015, pubblicato nel supplemento ordinario n. 39 alla Gazzetta Ufficiale n. 162 del 15 luglio 2015. Le detrazioni di cui al presente comma sono calcolate su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 40.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio."

Segue tabella riepilogativa:

Interventi di efficientamento energetico	Limite massimo di spesa
Interventi su parti comuni di edifici condominiali per i quali spetta la detrazione del 70% o del 75%	Euro 40.000 moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio

Sarebbe quantomai opportuno un chiarimento ufficiale.

Per quanto concerne, invece, gli interventi di cui all'art. 14, c. 2-*quater* 1 del D.L. 63/2013, ossia quelli su parti comuni di edifici condominiali ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3 finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, la risposta numero 3 delle Faq diramate dall'Enea e condivise con il Ministero dello Sviluppo Economico e l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tali interventi non possono essere inclusi tra quelli "trainati".

La Faq precisa, difatti che gli interventi agevolati di cui all'art. 14, c. 2-*quater* 1 del D.L. 63/2013 non costituiscono interventi "trainati" in quanto "sono compresi tra quelli "trainanti".

## **2. Installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo**

Il *Superbonus* si applica alle spese sostenute per:

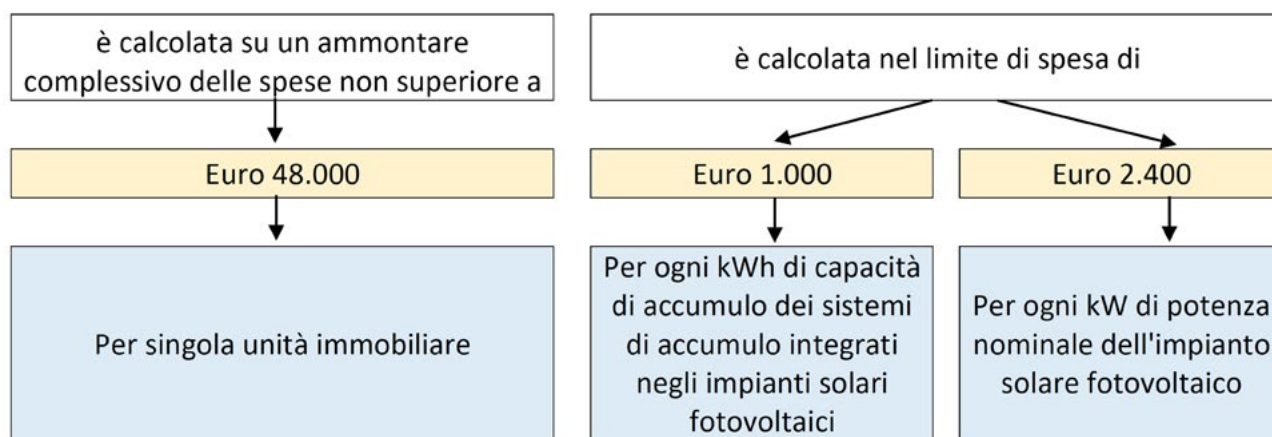
- ✓ l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su determinati edifici;

- ✓ l'installazione, contestuale o successiva, di sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti solari fotovoltaici agevolati.

La maggior detrazione è, inoltre, subordinata alla cessione in favore del Gestore

dei servizi energetici (GSE) Spa con le modalità di cui all'art. 13, 387/2003, dell'energia non auto-consumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo, ai sensi dell'art. 42-bis del D.L. 162/2019.

Modalità di calcolo della detrazione:



In ossequio a quanto precisato nella R.M. n. 60/E/2020 del 28/09/2020, a seguito del parere fornito dal Ministero dello Sviluppo economico, si evidenzia che il limite di spesa di euro 48.000 è riferito distintamente per l'installazione dell'impianto fo-

tovoltaico e del sistema di accumulo.

### **3. Installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici**

La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:



Qualora la spesa sia sostenuta da più contribuenti, essa, nel limite massimo previsto, va ripartita tra gli aventi diritto in base al costo sostenuto da ciascuno di essi.

Il limite di euro 3.000 è riferito a ciascun contribuente e costituisce l'ammontare massimo di spesa ammesso alla detrazione, anche qualora il contribuente abbia sostenuto spese per l'acquisto e la posa in opera di più infrastrutture di ricarica.

### **- Esempi di intervento e alcuni chiarimenti**

Si riportano di seguito due esempi di interventi di *Superbonus* 110% partendo da uno "base", costituito da un intervento "trainante" e da un intervento "trainato", ed uno molto più strutturato costituito da una serie di interventi "trainanti" e "trainati".

**Primo esempio (fonte: *Faq dell'Agenzia delle Entrate*)**

### **Intervento su unità unifamiliare.**

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che *“se si sostituisce l'impianto di climatizzazione invernale di un edificio unifamiliare, oppure di un'unità immobiliare situata all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno, si ha diritto al Superbonus al 110%, trattandosi di un intervento cosiddetto “trainante”. Anche le spese per i serramenti potranno*

*godere della detrazione al 110% (intervento cosiddetto “trainato”) se realizzato congiuntamente all'intervento “trainante” e sempreché gli interventi assicurino, nel loro complesso, il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta.”*

Alla luce di quanto espresso dall'Agenzia delle Entrate, nella tabella di cui sotto sono indicati i limiti di spesa per l'intervento “trainante” e per quello “trainato”:

Intervento	Natura	Detrazione 110%	Limite spesa o detrazione massima (euro)
Sostituzione impianti autonomi climatizzazione	Trainante	x	Euro 30.000
Sostituzione serramenti	Trainato	x	Euro 60.000

### ***Secondo esempio (fonte: RM n. 60/E del 28.09.2020)***

#### **Intervento su condominio di 4 unità immobiliari.**

Con la Risoluzione n. 60/E del 28 settembre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha espresso il proprio parere circa un piano di interventi, finalizzati all'efficienza energetica e alla riduzione del rischio sismico, da effettuarsi sulle parti comuni dell'edificio in condominio.

L'istante è un condomino che risiede in un edificio in condominio composto da quattro unità immobiliari; egli domanda chiarimenti in merito all'applicazione della detrazione al 110% sugli interventi che il condominio intende effettuare sulle parti comuni dell'edificio. In particolar modo, indica che i dubbi interpretativi si riferiscono ai limiti di spesa ammessi alla detrazione dato che, a suo parere non è chiaro se alcuni dei valori indicati nella guida dell'A.E. siano riferiti *“ad unità familiari o a singole unità abitative condominiali”*, se

alcuni interventi siano tra loro alternativi, se ci siano tetti massimi di spesa riferiti a ciascun intervento ovvero a gruppi di interventi tra loro complementari.

L'Agenzia delle Entrate ha risposto all'istante a mezzo Risoluzione stabilendo che nel caso di interventi effettuati sulle parti comuni di edifici in condominio, il limite di spesa è calcolato in funzione del numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio e tale ammontare di spesa costituisce il limite massimo di spesa agevolabile riferito all'intero edificio. Ciascun condomino calcolerà la detrazione *“in funzione della spesa a lui imputata in base ai millesimi di proprietà o a diversi criteri applicabili ai sensi degli artt. 1123 e seguenti del Codice civile”*.

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, ha chiarito i limiti di spesa per due interventi trainanti menzionati dall'istante, ossia, quelli applicabili agli interventi di isolamento termico degli involucri edilizi sulle parti comuni degli edifici in condominio e quelli appli-

cabili agli interventi antisismici sulle parti comuni degli edifici in condominio.

L'Agenzia delle Entrate, difatti, indica che sono ammesse al *Superbonus* le spese per gli interventi di isolamento termico su edifici in condominio nel limite di € 40.000 (dato che le unità immobiliari sono inferiori a nove), moltiplicato per il numero di unità immobiliari. Nel caso di specie, trattandosi di un edificio composto da quattro unità immobiliari, il limite è pari ad € 160.000.

Nei limiti anzidetti il *Superbonus* spetta anche per i costi strettamente collegati alla realizzazione e al completamento della posa del cappotto termico, quali i costi sostenuti per la sostituzione delle soglie alle finestre e il riposizionamento in facciata delle cerniere e della ferramenta delle persiane.

Per quanto concerne gli interventi antisismici, per la messa in sicurezza statica delle parti strutturali nonché di riduzione del rischio sismico, la detrazione è calcolata su un ammontare massimo di spesa pari ad € 96.000 per unità immobiliare per ciascun anno. Il che implica che per l'edificio in questione il limite massimo di spesa ammesso al *Superbonus* è pari ad € 384.000.

L'Agenzia delle Entrate passa poi fornire chiarimenti sugli interventi trainati, analizzando quelli di efficientamento energetico ex art. 14 del D.L. 63/2013 sui quali ha chiesto parere l'istante; l'Amministrazione finanziaria precisa che "la sostituzione delle finestre e delle strutture accessorie che hanno effetto sulla dispersione di calore (ad esempio, scuri o persiane) o che risultino strutturalmente accorpate al manufatto come, ad esempio, i cassonetti incorporati nel telaio dell'infisso o i portoni esterni che delimitano l'involucro riscaldato dell'edificio verso l'esterno o verso locali non riscaldati" beneficiano di una

detrazione massima pari ad € 60.000 per ciascun immobile. La medesima detrazione massima spetta in ipotesi di installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici.

Per quanto concerne, invece, la sostituzione o l'integrazione dell'impianto di climatizzazione invernale delle singole unità immobiliari all'interno dell'edificio in condominio, qualora vi sia assenza di un impianto tecnico centralizzato, essa è agevolata con una detrazione massima spettante pari ad € 30.000 per ciascun immobile.

Inoltre, per l'installazione delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici è previsto un limite di spesa ammesso alla detrazione, pari ad € 3.000; tale limite è annuale ed è riferito a ciascun intervento di acquisto e posa in opera delle infrastrutture di ricarica.

Relativamente agli interventi "trainati" sopra elencati, l'Agenzia delle Entrate precisa che la maggiore aliquota si applica solo se tali interventi sono eseguiti congiuntamente con un intervento finalizzato all'efficienza energetica "trainante" e "*sempreché assicurino, nel loro complesso, il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica*".

Inoltre, "*l'esecuzione sulle parti comuni dell'edificio in condominio di almeno un intervento "trainante" consente a ciascun condomino di fruire del Superbonus effettuando sulla singola unità immobiliare gli interventi "trainati" che rientrano nell'ecobonus, compresi quelli prospettati dall'Istante, di sostituzione degli infissi e del generatore di calore dell'impianto di climatizzazione autonomo esistente*".

L'Agenzia delle Entrate prosegue indicando che in ipotesi di installazione di impianti

solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su determinati edifici, il limite massimo di spesa agevolabile è di € 48.000 per singola unità e, comunque, nel limite di spesa di € 2.400 per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico. Tale intervento deve essere eseguito congiuntamente ad uno degli interventi trainanti di efficienza energetica nonché di misure antisismiche.

La detrazione è riconosciuta anche per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici, anche in tal caso il limite massimo di spesa agevolabile è di € 48.000 (soglia autonoma rispetto a quella

indicata per gli impianti solari fotovoltaici).

Concludendo, dunque, l'Agenzia delle Entrate fa presente che *“il limite massimo di spesa ammesso alla detrazione sarà costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati sulle proprie unità immobiliari a condizione, tuttavia, che [...] siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai diversi interventi e siano rispettati gli adempimenti specificatamente previsti in relazione a ciascuna detrazione”*.

La tabella che segue riepiloga gli interventi:

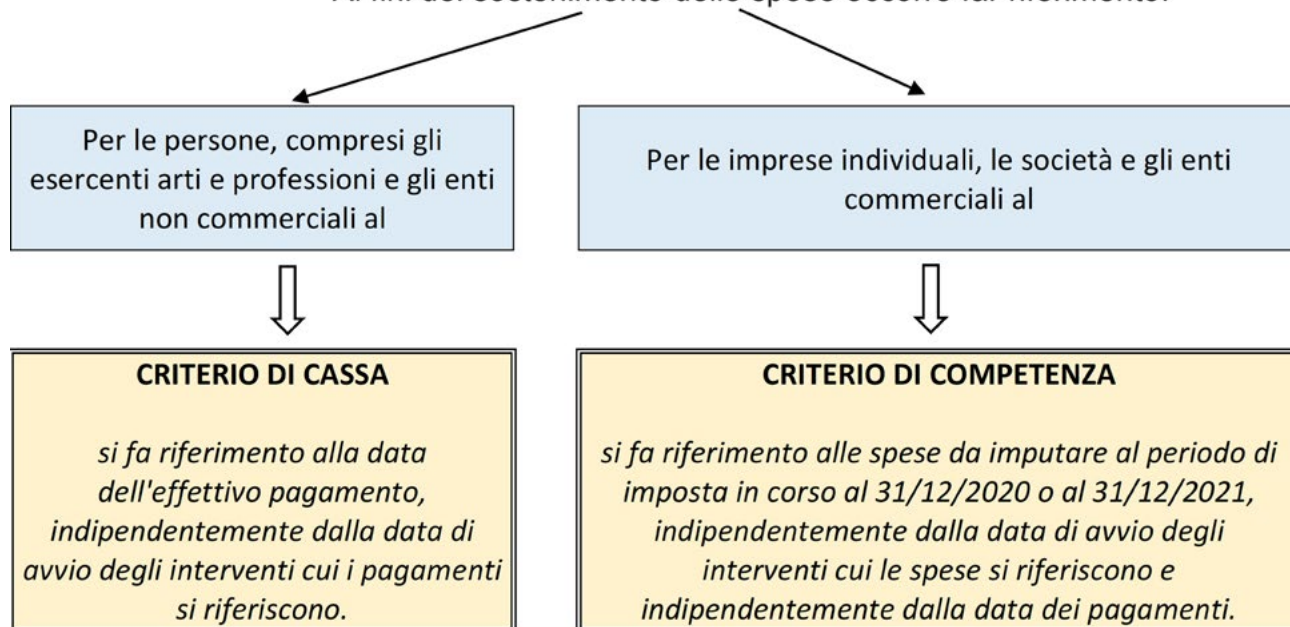
Intervento	Natura	Detrazione 110%	Limite di spesa o detrazione massima (euro)
Cappotto termico	Trainante	x	Euro 40.000*unità – limite di spesa
Sostituzione soglie finestre	" "	x	" "
Cerniere e ferramenta persiane	" "	x	" "
Sostituzione finestre (scuri e persiane) portoni esterni	Trainato	x	Euro 60.000*unità – detrazione massima
Pannelli solari per acqua calda	Trainato	x	Euro 60.000*unità – detrazione massima
Pannelli fotovoltaici	Trainato	x	Euro 48.000*unità (2.400*kw) – limite di spesa
Sistemi accumulo	Trainato	x	Euro 48.000*unità (1.000*kwh) – limite di spesa
Sostituzione impianti autonomi climatizzazione	Trainato	x	Euro 30.000*unità – detrazione massima
Restauro facciata (grondaie e pluviali, parapetti)	-	90%	-
Riduzione rischio sismico	Trainante	x	Euro 96.000*unità – limite di spesa
Ecosismabonus	-	no	Euro 136.000*unità – limite di spesa
Strutture per ricarica veicoli elettrici	Trainato	x	Euro 3.000*intervento – limite di spesa

### - Informazioni sulla detrazione spettante

La detrazione è riconosciuta nella misura del 110% da ripartire tra gli aventi diritto

in 5 quote annuali di pari importo e si applica alle spese sostenute, per interventi "trainanti" e "trainati", dal 1.07.2020 fino al 31.12.2021, indipendentemente dalla data di effettuazione degli interventi.

Ai fini del sostenimento delle spese occorre far riferimento:



### - Alcune precisazioni:

- ✓ Per le spese sostenute da soggetti diversi dalle imprese individuali, dalle società e dagli enti commerciali relative ad interventi sulle parti comuni degli edifici, rileva, ai fini dell'imputazione al periodo d'imposta, la data del bonifico effettuato dal condominio, indipendentemente dalla data di versamento della rata condominiale da parte del singolo condomino.
- ✓ La detrazione spetta sulle spese effettivamente sostenute e rimaste a carico del contribuente. La detrazione non spetta se le spese sono rimborsate e il rimborso non ha concorso al reddito; eventuali contributi ricevuti dal contribuente devono, dunque, essere sottratti dall'ammontare su cui applicare la detrazione.
- ✓ L'agevolazione è ammessa entro il limite che trova capienza nell'imposta lorda annua; 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. Alternativa alla detrazione è la richiesta dello sconto in fattura o la cessione del credito.
- ✓ La detrazione si applica sul totale della fattura al lordo dell'IVA.
- ✓ Nel caso di trasferimento dell'unità immobiliare oggetto di interventi, la detrazione non utilizzata non passa all'acquirente, salvo diverso accordo tra le parti.

**- Una questione irrisolta:**

***Il caso: il contribuente che alla data del 1° luglio 2020 aveva già sostenuto parte delle spese per interventi sugli immobili, che presentano i requisiti per fruire della maggiore detrazione del 110%, può scegliere se beneficiare dell'agevolazione che gli sarebbe spettata ante art. 119 del D.L. 34/2020 oppure se applicare la detrazione del 110% sulle spese sostenute successivamente a tale data?***

Ad oggi mancano chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate sulla questione presentata, però, alla luce della risposta 1.4 fornita dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 13/E/2013 ed inerente ad una situazione analoga a quella esposta, è possibile ipotizzare il suo orientamento. In quel caso, a seguito dell'applicazione del D.L. n. 83/2012 e a partire dal 26 giu-

gno 2012, la percentuale di detrazione delle spese di recupero edilizio di cui all'art. 16-bis TUIR passò dal 36% al 50% e da un limite di spesa di euro 48.000 per unità immobiliare ad un importo raddoppiato l'A.E. ritenne che il contribuente avesse "la facoltà di avvalersi delle detrazioni del 50% con riguardo alle spese sostenute nel 2012 a decorrere dal 26 giugno e fino al 31 dicembre 2012, in luogo della detrazione di quelle sostenute fino al 25 giugno 2012".

**Una possibile soluzione:** se l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate fosse confermato, a partire dal 1° luglio il contribuente potrebbe scegliere se continuare ad applicare la detrazione che gli sarebbe spettata ante art. 119 del D.L. 34/2020, oppure se applicare la maggiore detrazione del 110% sulle spese sostenute dal 1.07.2020.



## La crisi del processo tributario durante la pandemia covid-19

di Maurizio Villani

*Avvocato Tributarista*

---

A seguito dello stato di emergenza nazionale da COVID-19, ove sussistano divieti, limiti, impossibilità di circolazione su tutto o parte del territorio nazionale conseguenti al suddetto stato emergenziale ovvero altre situazioni di pericolo per l'incolumità pubblica o dei soggetti a vario titolo interessati nel processo tributario, **il legislatore ha disciplinato lo svolgimento delle udienze con l'art. 27 del decreto-legge n. 137 del 28/10/2020 (in G.U. n. 269 del 28/10/2020), con decorrenza del 29/10/2020.**

Prima di commentare e criticare il suddetto articolo, secondo me, è necessario analizzare lo sviluppo normativo precedente la situazione emergenziale da COVID-19.

### - Video udienze

Il collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza ed il luogo del collegamento da remoto del difensore, dell'ente impositore e di riscossione, nonché dei giudici tributari e del personale amministrativo delle Commissioni Tributarie, è disciplinato dalle seguenti normative.

#### 1) Dal 24/10/2018 al 18/05/2020.

L'art. 16, comma 4, decreto-legge n. 119 del 23/10/2018, convertito dalla Legge n. 136 del 17/12/2018, stabiliva che:

- ✓ **soltanto la partecipazione delle parti all'udienza pubblica di cui all'art. 34 D.Lgs. n. 546/1992 poteva avvenire a**

**distanza;**

- ✓ era necessaria un'apposita richiesta formulata da una delle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo per il collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza ed il luogo del domicilio indicato dal contribuente, dal difensore, dall'ufficio;
- ✓ tale collegamento doveva svolgersi con tassative modalità tali da assicurare la **contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e la possibilità di udire quanto veniva detto;**
- ✓ **il luogo dove la parte processuale si collegava in audiovisione era equiparato all'aula di udienza;**
- ✓ per le regole tecnico-operative erano necessari uno o più provvedimenti del Direttore Generale delle Finanze, sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e l'Agenzia per l'Italia Digitale;
- ✓ almeno un'udienza per ogni mese e per ogni sezione doveva essere riservata alla trattazione di controversie per le quali era stato richiesto il collegamento audiovisivo a distanza.

**2) Dal 19 maggio 2020**

Il succitato art. 16, comma 4, è stato totalmente sostituito dall'art. 135, comma 2, decreto-legge n. 34 del 19/05/2020, convertito dalla Legge n. 77 del 17/07/2020.

Le novità sono:

- ✓ **la partecipazione alle udienze di cui agli artt. 33 e 34 D.Lgs. n. 546/1992 può avvenire a distanza mediante collegamento audiovisivo;**
- ✓ pertanto, a differenza della preceden-

te normativa, il collegamento audiovisivo può riguardare **anche le trattazioni in camera di consiglio (art. 33 citato);**

- ✓ solo la partecipazione da remoto all'udienza pubblica dell'art. 34 citato può essere richiesta dalle parti processuali nel ricorso o nel primo atto difensivo **ovvero con apposita istanza da depositare in segreteria e notificare alle parti costituite prima della comunicazione dell'avviso di cui all'art. 31, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992;**
- ✓ **le regole tecnico operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza devono sempre essere individuate preventivamente con uno o più provvedimenti del Direttore Generale delle Finanze, sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, il Garante per la protezione dei dati personali, e l'Agenzia per l'Italia Digitale;**
- ✓ **infine, i giudici, sulla base dei criteri individuati dai Presidenti delle Commissioni Tributarie, individuano le controversie per le quali l'ufficio di segreteria è autorizzato a comunicare alle parti lo svolgimento delle udienze a distanza.**

**3) Mancano sino ad oggi tutti i provvedimenti previsti dalla legge**

Sino ad oggi non sono stati emanati i succitati necessari provvedimenti.

Oltretutto, il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT) ritiene questi atti una esplicita "interferenza" del MEF su tematiche di esclusiva competenza del Consiglio stesso.

Infatti, il CPGT ha chiesto di correggere subito una prima bozza varata dal Direttore

del Dipartimento delle Finanze, Fabrizia Lapecorella (**vedi Il Sole 24 ore del 28 e 30 aprile 2020**).

In definitiva, il timore che ancora oggi serpeggia negli ambienti della giustizia tributaria è che questi strumenti tecnologici possono creare molti problemi, con il rischio di arrecare gravi ed irreparabili danni diretti ai contribuenti.

### - Sentenze digitali

L'art. 16 del Decreto n. 163 del 23/12/2013 del Ministero dell'Economia e delle Finanze (in G.U. n. 37 del 14/02/2014), vigente dall'01/03/2014, prevede che, ai fini della formazione delle sentenze, dei decreti e delle ordinanze, redatti come documenti informatici sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale dei soggetti di cui all'art. 36, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, la trasmissione dei documenti possa avvenire tra i componenti del collegio giudicante tramite il S.I.G.I.T..

**Dall'01/07/2020 le sentenze della CTP di Roma e della CTR Lazio dovevano diventare digitali, ma ciò non è ancora avvenuto a causa dell'emergenza COVID-19.**

Di conseguenza, l'utilizzo della casella di posta elettronica ordinaria per l'invio delle sentenze telematiche **"introduce scenari di rischio con riguardo alla sicurezza informatica e alla protezione dei dati personali delle parti processuali"**, come scritto nella nota del MEF inviata al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, oltre al rischio di hackeraggio (**vedi Il Sole 24 ore del 29/04/2020 e del 07/05/2020**).

**- ART. 27 D.L. N. 137/2020 SINO AL 31/01/2021.**

Nell'attuale situazione normativa ed in assenza, sino ad oggi, dei relativi e necessari provvedimenti amministrativi, come sopra esposto, il legislatore, in piena emergenza COVID-19, è intervenuto con il citato art. 27, che ha disciplinato le seguenti situazioni processuali sino al 31/01/2021.

### 1) Decreto motivato (comma 1)

Lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con collegamento da remoto è **autorizzato**, secondo la rispettiva competenza, soltanto **con decreto motivato del Presidente della Commissione Tributaria provinciale o regionale da comunicarsi almeno cinque giorni prima della data fissata per un'udienza pubblica o una camera di consiglio**.

Per esempio, il Presidente della CTR Puglia ha provveduto con il Decreto n. 32/2020 del 29/10/2020, mentre il Presidente della CTP di Milano ha provveduto con decreto del 29/10/2020.

I decreti possono disporre che le udienze e le camere di consiglio si svolgano anche solo **parzialmente da remoto**, sempre che le dotazioni informatiche lo consentano e nei limiti finanziari disponibili.

La segreteria deve comunicare alle parti, di regola, almeno tre giorni prima della trattazione, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento da remoto.

Tutti i verbali ed i provvedimenti adottati in esito ad un collegamento da remoto si intendono assunti presso la sede dell'ufficio giudiziario.

**In ogni caso, sino ad oggi, per il processo tributario a distanza l'obiettivo non è stato raggiunto, nonostante siano passati due anni dall'art. 16 D.L. n. 119/2018 citato (vedi lett. A), richiamato peraltro dall'art. 27, comma 4, citato.**

## 2) Esclusa l'oralità (comma 2)

In alternativa alla discussione orale con collegamento da remoto:

- ✓ **tutte le controversie in pubblica udienza (art. 34 D.Lgs. N. 546 cit.) passano in decisione “in base agli atti”;**
- ✓ se almeno una delle parti **insiste** per la discussione, con apposita istanza da notificare e depositare almeno due giorni liberi prima dell'udienza, e non sia possibile procedere mediante collegamento da remoto (come sicuramente accade), si procede mediante **“trattazione scritta”**, con fissazione di un termine non inferiore a dieci giorni prima dell'udienza per il deposito di memorie conclusionali e di cinque giorni prima dell'udienza per memorie di replica;
- ✓ se non si possono rispettare i suddetti termini, la controversia è rinviata a nuovo ruolo, con possibilità di prevedere sempre automaticamente la **“trattazione scritta”** nel rispetto dei medesimi termini e senza discussione orale;
- ✓ **in caso di decisione “sulla base degli atti” o di “trattazione scritta” i difensori e le parti sono considerati a tutti gli effetti presenti ed i provvedimenti si intendono comunque assunti presso la sede dell'ufficio giudiziario.**

**In definitiva, nel processo tributario è stata esclusa l'oralità e si è dato il via libera soltanto al contenzioso documentale, almeno sino al 31/01/2021.**

*“In sostanza, nel processo tributario si è deciso di introdurre il “contraddittorio cartolare coatto” contro la volontà delle parti che, per scelta difensiva, intendono far differire*

*la causa pur di potersi confrontare direttamente con il Giudice”<sup>1</sup>.*

**Il Consiglio di Stato, con ordinanza n. 2539 del 21 aprile 2020, ha stabilito che:**

**“Il contraddittorio cartolare “coatto” – cioè non frutto di una libera opzione difensiva, bensì imposto anche contro la volontà delle parti che invece preferiscano differire la causa a data successiva al termine della fase emergenziale, pur di potersi confrontare direttamente con il proprio giudice – non appare una soluzione ermeneutica compatibile con i canoni della interpretazione conforme a Costituzione, che il giudice comune ha sempre l'onere di esperire con riguardo alla disposizione di cui deve fare applicazione”.**

La discussione orale nel processo tributario è importante perché, spesso, si tratta di chiarire ed esplicitare meglio concetti fiscali complessi nonché questioni tecniche difficili davanti a giudici non professionali né specializzati che, salvo rarissime eccezioni, non svolgono alcuna fase istruttoria (rarissime le nomine di CTU).

**Oltretutto, nel processo tributario non è ammessa la testimonianza per cui la discussione orale diventa necessaria per chiarire e puntualizzare determinate situazioni di fatto, come per esempio non aver partecipato alla gestione di una società a ristretta base azionaria.**

**Non bisogna, altresì, dimenticare che la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, con la sentenza del 23/11/2006, ha stabilito che il divieto assoluto della testimonianza risulta incompatibile con i principi del giusto processo.**

Anche se l'art. 7, primo comma, D.Lgs. n. 546/92 lo prevede, i giudici tributari, qua-

<sup>1</sup> Condivisibile ed apprezzabile articolo di Paola Coppola, in Il Sole 24 ore di martedì 03-11/2020.

si mai, ai fini istruttori e nei limiti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

**Ecco perché è necessaria una urgente e strutturale riforma della giustizia tributaria con giudici a tempo pieno, professionali, competenti, ben retribuiti (non 15 euro a sentenza depositata!!!!) e, soprattutto, non più dipendenti dal MEF.**

Questa dirompente novità dell'art. 27 cit. nel processo tributario deve essere criticata non solo per la soluzione approntata ma anche per la *littera legis*.

Infatti, non si riesce a comprendere perché se la parte chiede la discussione pubblica, e ciò non sia possibile, automaticamente si deve procedere alla "trattazione scritta" invece di rinviare l'udienza a nuovo ruolo quando l'emergenza sarà finita o quando saranno emanati i necessari provvedimenti amministrativi per le udienze da remoto (rinvio alla lett. A).

### **3) L'art. 27 E' contrario alla normativa comunitaria e alla costituzione**

Giustamente il Consiglio Nazionale Forense, l'Organismo Congressuale Forense e l'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi (UNCAT) hanno contestato e criticato l'art. 27 cit. perché contrario alla normativa comunitaria ed alla Costituzione.

#### **- Normativa comunitaria**

L'art. 6, primo paragrafo, CEDU stabilisce che *"Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un Tribunale indipendente e imparziale....."*.

La Corte europea ha più volte chiarito e pre-

cisato che la pubblicità è un diritto posto a presidio di fondamentali istanze di garanzia **"tutelandolo da una giustizia segreta che sfugge al controllo del pubblico"** ma anche una garanzia per la collettività, *"permettendo il sindacato sull'esercizio del potere giudiziario, finalizzato a preservare la fiducia nelle corti e nei tribunali; in altre parole, secondo i giudici di Strasburgo, attraverso la trasparenza che assicura all'amministrazione della giustizia, la pubblicità concorre a realizzare "l'equo processo" <sup>2</sup>.*

#### **- Eccezioni di incostituzionalità**

L'art. 27 cit. contrasta con i principi regolatori del giusto processo (art. 111, comma 2, della Costituzione) e compromette seriamente il diritto di difesa (art. 24 della Costituzione).

La Corte Costituzionale ha più volte ritenuto illegittima la mancanza di pubblicità in un processo, proprio in riferimento al citato art. 6 CEDU, perché in contrasto con l'art. 117, comma 1, della Costituzione (**sentenze n. 93/2010; n. 135/2014; n. 97/2015 ed altre**).

#### **4) L'art. 27, Terzo comma: no camere di consiglio da remoto**

L'art. 27, terzo comma, cit. testualmente dispone:

*"I componenti dei collegi giudicanti residenti, domiciliati o comunque dimoranti in luoghi diversi da quelli in cui si trova la Commissione di appartenenza sono esonerati, su richiesta e previa comunicazione al Presidente di sezione interessata, dalla parteci-*

<sup>2</sup> Si rinvia all'articolo di Livia Bongiorno, in [www.la-legislazionepenale.eu](http://www.la-legislazionepenale.eu) ed al mio articolo scritto insieme alla Collega Lucia Morciano, "Il diritto tributario e la tutela dei diritti fondamentali dell'uomo: la CEDU viene in aiuto del contribuente" in *filodiritto* del 18/09/2017.

*pazione alle udienze o camere di consiglio da svolgersi presso la sede della Commissione interessata”.*

Innanzitutto, bisogna precisare che l’art. 35, primo comma, D.Lgs. n. 546 cit. stabilisce testualmente che:

*“Il collegio giudicante, subito dopo la discussione in pubblica udienza o, se questa non vi è stata, delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio”.*

Di conseguenza, secondo me, per rispettare la segretezza della camera di consiglio, l’esonero dell’art. 27 comporta soltanto la sostituzione del giudice ma non la sua partecipazione a distanza nella camera di consiglio, proprio in mancanza dei più volte citati provvedimenti amministrativi (vedi lett. A), i soli che possono veramente garantire ed autorizzare il collegamento audiovisivo, anche per la protezione dei dati personali (infatti, come abbiamo scritto, si deve sentire obbligatoriamente anche il Garante per la protezione dei dati personali dopo le modifiche intervenute).

In definitiva, oggi, in mancanza dei necessari e preventivi provvedimenti amministrativi, non si può consentire di svolgere le camere di consiglio con collegamento da remoto con l’utilizzo di adeguate tecnologie (piattaforme di videoconferenza o, peggio, altri generici strumenti di comunicazione) da parte del Presidente del collegio giudicante, che ne attesta il regolare funzionamento (contrariamente a quanto disposto al n. 4 del decreto del Presidente della CTR per la Puglia del 29/10/2020, già citato).

Infatti, l’art. 27, primo comma, cit. riguarda soltanto lo “svolgimento delle udienze”:

- ✓ pubbliche (art. 34 D.Lgs. n. 546 cit.);
- ✓ camerali (art. 33 D.Lgs. n. 546 cit.);
- ✓ con collegamento da remoto (art. 16

D.L. n. 119 cit.).

Non si fa mai riferimento alle deliberazioni del collegio giudicante (art. 35 D.Lgs. n. 546 cit.).

Inoltre, il “decreto motivato” dell’art. 27, primo comma, cit. è autorizzato sempre e soltanto dal Presidente della CTP o della CTR e non si fa mai riferimento al Presidente del collegio, con il rischio di avere presso una Commissione Tributaria camere di consiglio veramente segrete ed altre da remoto, senza alcuna garanzia legislativa ed amministrativa.

Oltretutto, ammesso e non concesso che, oggi, in mancanza delle autorizzazioni, fosse possibile la camera di consiglio a distanza, non si capisce perché la stessa possibilità non viene concessa al difensore, costringendolo soltanto a depositare note scritte.

**Pertanto, oggi, mancando il collegamento da remoto, se il difensore non può partecipare alla pubblica udienza, anche le camere di consiglio non si devono né si possono fare da remoto (con il telefonino o con altri strumenti sul WEB, non ammissibili).**

Infine, il riferimento dell’art. 27, primo comma, cit. al fatto che i decreti possono disporre che le udienze e le camere di consiglio si svolgano anche solo “**parzialmente da remoto**” sta a significare che non tutte le parti processuali costituite devono o possono partecipare da remoto ma soltanto che si possa consentire il collegamento anche ad una sola di esse, perché tecnologicamente collegata ed assistita, sempre con le garanzie di legge più volte citate.

#### **- Proposte di modifiche**

Secondo me, l’art. 27 cit., illegittimo ed in-

costituzionale, come sopra esposto, deve essere assolutamente corretto nel senso di:

- ✓ **disporre il rinvio d'ufficio di tutte le udienze sino al 31/12/2020**, come previsto nella precedente legislazione d'urgenza (art. 83, comma 21, D.L. n. 18/2020 **"CURA ITALIA"** e art. 36 D.L. n. 23/2020 **"DECRETO LIQUIDITA"**);
- ✓ **sospendere i termini processuali sino al 31/12/2020;**
- ✓ **nel frattempo, emanare subito i necessari provvedimenti amministrati-**

**vi per le video-udienze e mai per le camere di consiglio;**

- ✓ **in ogni caso, rinviare a nuovo ruolo quanto meno le pubbliche udienze richieste e confermate con insistenza.**

In attesa che finalmente si riformi veramente e seriamente la giustizia tributaria, come da anni richiesto da tutti i contribuenti, almeno nella fase pandemica non si deve comprimere e pregiudicare il diritto di difesa dei contribuenti e dei loro difensori.



## **Responsabilità civile penale e tributaria di soci amministratori sindaci e revisori con riferimento alla liquidazione e alla crisi di impresa**

di Luca Labano

*Dottore Commercialista*

---

L'art. 2394 comma 1 c.c. dispone: che «*Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale*». L' art. 2394 ss. c.c. riguarda l'azione di responsabilità dei creditori sociali verso gli amministratori stessi in quanto il fisco può sicuramente essere inquadrato in quello che è il soggetto terzo creditore.

In ragione di ciò un simile diritto sarebbe azionabile, da parte dell'Amministrazione finanziaria, solo in base alle ordinarie regole del diritto comune. Alla stregua di ogni altro creditore, l'Amministrazione dovrà promuovere un'azione dinanzi al giudice ordinario citando in giudizio gli amministratori. Non potrà, quindi, cercare di recuperare il proprio credito attraverso l'emanazione

di atti impositivi, visto che non si tratta dell'attuazione del tributo, ma di far valere una responsabilità da risarcimento danni secondo le norme del codice civile.

Si tratta, però, di una norma di carattere generale che individua un profilo di responsabilità generica, tendenzialmente estraneo all'obbligazione tributaria. Infatti, i creditori della società di capitali e di persone possono, altresì, fare affidamento sulla responsabilità degli amministratori qualora questi, con il proprio comportamento, archino un danno al terzo, in particolare quando non rendano possibile il soddisfacimento dei crediti dei terzi tramite il patrimonio sociale.

Mentre al socio di una società di persone è imputato l'effetto giuridico del tributo, coerentemente con il principio generale

della autonomia patrimoniale imperfetta, l'amministratore potrà essere chiamato a rispondere solo per una propria responsabilità contrattuale o aquiliana.

Nell'ambito della generale categoria della responsabilità civile si è soliti individuare due distinte figure: la responsabilità contrattuale e quella extracontrattuale o aquiliana. La responsabilità aquiliana è la responsabilità civile che sorge in conseguenza del compimento di un fatto illecito, doloso o colposo, che cagioni ad altri un ingiusto danno (art. 2043 del c.c.). L'art. 1173 del c.c. indica anche il fatto illecito.

Nel caso della responsabilità contrattuale è il soggetto inadempiente che deve provare che l'inadempimento è stato determinato da cause a lui non imputabili (art. 1218 c.c. relativo alla responsabilità del debitore).

Nella responsabilità extracontrattuale (o aquiliana) l'onere della prova spetta, invece, a chi invoca la responsabilità dell'inadempiente. Spetta a questi la dimostrazione del fatto, del danno e del nesso tra fatto e danno subito.

La responsabilità degli amministratori e dunque dell'amministratore unico può essere composita, in quanto ritenuta pacificamente, anche dalla giurisprudenza della Cassazione, contrattuale quella nei confronti della società: gli atti degli amministratori sono espressione delle specifiche attribuzioni stabilite nel contratto sociale.

La natura contrattuale della responsabilità nei confronti della società è evidente, se si pensa che all'atto della nomina per l'amministratore sorgono obblighi specifici di natura legale o appunto previsti dal contratto di società.

Non può configurarsi responsabilità verso la società se trattasi di atti compiuti in esecuzione di deliberazione dell'assemblea dei

soci. Tuttavia se atti contrari alla legge costituiscono motivo di responsabilità verso i terzi.

La responsabilità che gli amministratori hanno nei confronti dei soci e dei creditori sociali, derivante dagli articoli 2393 *bis*, 2394 e 2395 c.c., viene considerata dalla maggior parte della giurisprudenza responsabilità extracontrattuale.

L'articolo 2392 c.c. stabilisce che l'amministratore eserciti le proprie funzioni secondo la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico.

La violazione degli obblighi, sia specifici - stabiliti dalla legge e dallo statuto, quali la convocazione dell'assemblea, la predisposizione del bilancio, il divieto di intraprendere nuove operazioni in casi particolari - sia generali (derivanti appunto dal dovere di diligenza) determina responsabilità contrattuale nei confronti della società e responsabilità extracontrattuale nei confronti di terzi e soci.

Dunque, per la responsabilità nei confronti della società dovranno essere gli amministratori a provare i fatti che escludono o attenuano la loro colpa, per quella nei confronti dei soci o dei terzi, l'onere della prova si inverte - oltre a provare l'inadempimento, il danno conseguente e il nesso il terzo dovrà provare anche la colpa.

La responsabilità degli amministratori verso i terzi creditori sociali o verso i soci è sussidiaria, nel senso che gli stessi intervengono quando il patrimonio della società non soddisfa il danneggiato. Ciò avviene nella maggior parte dei casi a seguito di procedure concorsuali, ovvero quando la società ha manifestato la propria insolvenza.

Un altro profilo è quello disciplinato dall'art. 36, commi 1 e 2, d.P.R. n. 602/1973.

I commi 1 e 2 di tale disposizione prevedono che: «...I liquidatori dei soggetti all'im-

*posta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti. La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori».*

La *ratio* della norma è evidentemente quella di estendere una responsabilità solidale a titolo di garanzia in caso di condotte meramente distrattive o preferenziali.

Pare invece più corretto ritenere che, analogamente a quanto si afferma in campo civilistico, il liquidatore sia chiamato a rispondere di un debito proprio distinto dall'obbligazione tributaria della società, anche se a questa commisurato.

Un primo profilo di responsabilità dei sindaci che definirei di tipo consequenziale, in quanto strettamente connessa ad una condotta propria altrui, è quella che derivante dalla condotta omissiva tipicamente posta in essere dai sindaci e disciplinata in termini di responsabilità dall'art. 2407 c.c., in particolare il comma 2: *«I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio. Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe*

*prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica».*

Ai sensi dell'art. 2403 del c.c.: *«Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. Esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'articolo 2409-bis, terzo comma».*

La norma risulta variata, dopo la riforma del 2003, rispetto al testo previgente, solamente nell'enunciazione della natura della diligenza richiesta ai sindaci: prima della riforma era assimilata a quella del mandatario, il quale è tenuto, ai sensi del comma 1 dell'art. 1710 c.c., *«a eseguire il mandato con la diligenza del buon padre di famiglia»; e oggi, in seguito alla riforma, la norma richiede ai sindaci l'adempimento dei «loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico».*

La prima forma di responsabilità specifica dei revisori legali è prevista dall'art. 15 della sopra citata disposizione: *«I revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. Nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato. Il responsabile dell'incarico ed i dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione contabile sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione legale, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati. Essi sono responsabili entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato».*

A ben vedere si tratta di una forma di responsabilità civile contrattuale o extracontrattuale, a seconda della tesi a cui si voglia aderire, astrattamente simile a quella degli amministratori e dei liquidatori, circoscritta alle conseguenze dannose derivanti dallo svolgimento dei propri compiti.

Eppure, rilevanti conseguenze di natura sostanziale tributaria dallo svolgimento dell'attività di revisione li possiamo ricavare dalla certificazione.

La Cassazione civile con sentenza n. 16780 del 21/06/2019 ha precisato che *“Il procedimento di irrogazione di sanzioni amministrative previsto dal D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, art. 187 septies, postula solo che, prima dell'adozione della sanzione, sia effettuata la contestazione dell'addebito e siano valutate le eventuali controdeduzioni dell'interessato. Pertanto, non violano il principio del contraddittorio l'omessa trasmissione all'interessato delle conclusioni dell'ufficio sanzioni amministrative non trovando, d'altronde, applicazione, in tale fase, i principi del diritto di difesa e del giusto processo, riferibili solo al procedimento giurisdizionale”*. (Cass. Sez. 5, sent n. 27564 del 30/10/2018, Cass. sent. n. 8210 del 22/04/2016, Cass. sent. n. 18683 del 04/09/2014).

La ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 39 del 2010, art. 14, del D.Lgs. n. 209 del 2005, art. 102, in relazione all'art. 360 c.p.c., e all'art. 111 Cost., perchè la Corte di Appello avrebbe erroneamente interpretato le norme di legge poste a presidio della funzione del revisore. Ad avviso della ricorrente, la verifica sulla sufficienza delle riserve tecniche dell'impresa di assicurazione sarebbe spettata non al revisore contabile ma all'attuarlo revisore, che è figura diversa dal primo e costituisce uno specifico presidio di garanzia della corretta gestione aziendale.

Con il quarto motivo, la ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 39 del 2010, artt. 11 e 14, e art. 43, comma 3, del D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 162, comma 2, lett. a), del par. 26 del Principio di Revisione n. 540 e del pag. 25 del Principio di Revisione n. 320, richiamati e incorporati nelle citate disposizioni di legge, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, e all'art. 111 Cost.. Ad avviso della ricorrente, la Corte di Appello avrebbe fornito una erronea interpretazione dei principi di revisione sopra indicati, considerando come errori gli scostamenti tra il dato di bilancio e le risultanze delle stime attuariali fornite dall'attuarlo revisore, dimenticando in tal modo che il revisore contabile non è tenuto a verificare la coerenza matematica della valutazione condotta dall'attuarlo revisore circa il superamento o meno della cd. soglia di significatività, ma soltanto ad esprimere un giudizio di ragionevolezza sul suo operato. Nell'ambito di tale compito, il revisore contabile dovrebbe quindi limitarsi a ripercorrere il processo valutativo condotto dall'attuarlo revisore al fine di comprenderne il metodo di lavoro e di valutare se, in base alla sua conoscenza dell'attività dell'impresa, dei dati di bilancio e delle altre procedure di revisione condotte sull'impresa stessa, i predetti metodi siano appropriati rispetto alle circostanze e siano stati applicati in modo corretto. Nè, in base al Principio di Revisione n. 540, il revisore contabile sarebbe tenuto ad esplicitare nella sua relazione una spiegazione circa i motivi per i quali egli ha ritenuto ragionevoli, o meno, gli scostamenti di stima rilevati dall'attuarlo.

I due motivi, che è opportuno trattare congiuntamente, sono infondati.

Il revisore contabile, nello svolgimento della sua funzione di verifica della corretta gestione contabile della società, deve necessariamente operare un controllo sulla correttezza e congruità di tutte le voci di

bilancio, e quindi anche delle riserve tecniche specificamente previste dalla legge per le imprese di assicurazione e della relativa valutazione di adeguatezza o inadeguatezza svolta dall'attuario revisore.

La Corte territoriale, in sostanza, non ha affatto confuso – come sembra sostenere la ricorrente – tra le due figure del revisore contabile e dell'attuario revisore e tra i relativi compiti, ma ha piuttosto valorizzato il ruolo di controllo generale del revisore contabile, nell'ambito della catena dei controlli interni di gestione della società, ritenendo che costui dovesse necessariamente verificare, insieme al bilancio, le valutazioni tecniche di terzi inerenti le singole voci che lo compongono, comprese quelle proprie dell'attuario revisore.

L'assunto è coerente con i principi generali elaborati da questa Corte in tema di sanzioni amministrative derivanti da omesso o incompleto controllo spettante agli organi societari. Con riferimento ai sindaci, ad esempio, si è ritenuto che "In tema di sanzioni amministrative per violazione delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, la complessa articolazione della struttura organizzativa di una società di investimenti non può comportare l'esclusione od anche il semplice affievolimento del potere-dovere di controllo riconducibile a ciascuno dei componenti del collegio sindacale, i quali, in caso di accertate carenze delle procedure aziendali predisposte per la corretta gestione societaria, sono sanzionabili a titolo di concorso omissivo quoad functionem, gravando sui sindaci, da un lato, l'obbligo di vigilanza -in funzione non soltanto della salvaguardia degli interessi degli azionisti nei confronti di atti di abuso di gestione da parte degli amministratori, ma anche della verifica dell'adeguatezza delle metodologie finalizzate al controllo interno della società di investimenti (Cass. Sez. U. Sentenza n. 20934 del 30/09/2009, Cass.

Sez. 1, Sentenza n. 6037 del 29/03/2016).

La responsabilità dei sindaci sussiste quindi in ogni caso di "*... omesso o inadeguato esercizio dell'attività di controllo...*, non essendo il danno un elemento costitutivo dell'illecito, quanto invece parametro per la determinazione della sanzione; la responsabilità dei sindaci sussiste, dunque, indipendentemente dall'esito delle singole operazioni ed anche a fronte di insufficienti informazioni da parte degli amministratori, potendo gli stessi avvalersi della vasta gamma di strumenti informativi ed istruttori, prevista dal D.Lgs. n. 58 del 1998, art. 149" (Cass. Sez. 2, Sentenza n. 5357 del 07/03/2018). Ed invero la funzione del collegio sindacale si estrinseca nel controllo del regolare svolgimento della gestione della società, posto che "*Il dovere di vigilanza e di controllo imposto ai sindaci delle società per azioni ex art. 2403 c.c., non è circoscritto all'operato degli amministratori, ma si estende a tutta l'attività sociale, con funzione di tutela non solo dell'interesse dei soci, ma anche di quello, concorrente, dei creditori sociali, e ricomprende, pertanto, anche l'obbligo di segnalare tutte le situazioni che esigano, in applicazione degli artt. 2446 e 2447 c.c., la riduzione del capitale sociale*" (Cass. Sez. 1, sent. n. 5287 del 28/05/1998).

La società di revisione, deputata a svolgere una funzione di verifica e controllo generale sui dati di bilancio e sulla corretta gestione contabile della società, non può quindi esimersi dal valutare se l'attività dei singoli organismi endosocietari o dei professionisti esterni incaricati di compiere specifiche funzioni di verifica su determinati aspetti della gestione sociale ovvero su singole poste di bilancio - come nel caso dell'attuario revisore, chiamato a valutare l'adeguatezza delle riserve tecniche previste dalla legge per le imprese di assicurazione - sia stata condotta nel rispetto dei principi di corretta gestione e di adeguatezza, e deve – in

caso contrario – tempestivamente segnalare le incongruenze rilevate.

In altri termini, la funzione del revisore non è meramente compilativa, limitata al solo controllo che al bilancio siano stati allegati tutti i documenti formali di verifica previsti dalle norme, poichè in tal modo non si realizza alcun controllo concreto sulla correttezza della gestione e delle appostazioni delle singole voci che compongono il bilancio stesso.

Ed inoltre, dal dettato del D. lgs. n. 39 del 2010, successivo art. 14 commi 1, 2 e 3, ai sensi dei quali *“1. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti: a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto; b) verificano nel corso dell’esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili. 2. La relazione, redatta in conformità ai principi di cui all’art. 11, comprende: a) un paragrafo introduttivo che identifica i conti annuali o consolidati sottoposti a revisione legale ed il quadro delle regole destinatari di redazione applicate dalla società; b) una descrizione della portata della revisione legale svolta con l’indicazione dei principi di revisione osservati; c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell’esercizio; d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all’attenzione del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi; e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio. 3. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della*

*decisione”*.

Le norme appena riportate descrivono in modo compiuto l’ambito della verifica demandata dall’ordinamento al revisore contabile e l’ampiezza del dovere di controllo funzionale allo svolgimento di tale compito, che non può non estendersi alla valutazione di coerenza e congruità, sotto il profilo tecnico-contabile, di tutte le singole voci del bilancio sociale.

Proprio in funzione della peculiare ampiezza e incisività del controllo affidato al revisore contabile, il D.Lgs. n. 39 del 2010, art. 15, prevede che esso risponda, in solido con gli amministratori, nei confronti della società che ha conferito loro l’incarico di revisione, dei suoi soci e dei terzi *“per i danni derivanti dall’inadempimento ai loro doveri”*. Questa Corte ha affermato che la responsabilità extracontrattuale ex art. 2043 c.c., della società di revisione, per i danni derivati a terzi dall’attività di controllo e di certificazione del bilancio di una società quotata in borsa, si configura anche nell’ipotesi di revisione volontaria, effettuata su incarico della società medesima (Cass. Sez. 3, Sentenza n. 10403 del 18/07/2002): in tal modo la funzione di controllo affidata al revisore è stata valorizzata anche con riferimento alla tutela dell’ordinata conduzione del mercato.

Ne consegue che la tesi riduttiva proposta dalla società ricorrente, secondo la quale l’attività del revisore contabile sarebbe limitata alla semplice espressione di un giudizio astratto di ragionevolezza sull’operato dell’attuarlo revisore, senza obbligo di esplicitare nella propria relazione conclusiva i motivi per i quali egli ha ritenuto ragionevoli gli scostamenti di stima rilevati dall’attuarlo, non può essere condivisa.

Posta la novità della questione, va affermato il seguente principio di diritto: *“La funzione di verifica e controllo affidata dall’ordinamento al revisore contabile o*

*alla società di revisione contabile con riferimento alle società quotate in borsa si inquadra nell'ambito del sistema dei controlli interni della società, il cui esercizio è finalizzato ad assicurare, tra l'altro, la verifica della corretta appostazione dei dati contabili nel bilancio della società e, di conseguenza della corretta gestione contabile della società stessa. Tale funzione è diretta da un lato ad assicurare la conoscibilità, in capo ai terzi, delle effettive modalità di gestione contabile, e quindi; in ultima analisi, della stabilità e dell'affidabilità, della società soggetta a revisione, e dall'altro lato a tutelare l'ordinato svolgimento della concorrenza e del mercato.*

*Di conseguenza, quando il revisore contabile, nell'ambito della revisione del bilancio di una società è chiamato ad esprimere il giudizio di correttezza sulla valutazione, compiuta dall'attuarlo revisore, circa l'adeguatezza delle riserve tecniche previste dalla normativa sulle predette società, e più in generale in ogni caso in cui il revisore contabile debba valutare i risultati di specifiche operazioni di verifica e controllo affidate ad organi di controllo endo-societari o a terzi incaricati dalla società oggetto della revisione, la verifica deve estendersi al controllo delle modalità con cui le predette operazioni specifiche sono state condotte e deve esplicitare il metodo valutativo utilizzato dal revisore, le operazioni in concreto compiute e le motivazioni del giudizio finale di adeguatezza o di non adeguatezza".*

Pertanto la Corte rigetta il ricorso.

L'irrogazione di sanzioni varia in misura proporzionale in una forbice che continua ad aggirarsi tra il 90% e il 120% dell'imposta evasa.

I due tipi di responsabilità (per eterodirezione e dei soci gestori di s.r.l.), che sembrerebbero essere completamente dif-

ferenti ed appartenere ad ambiti diversi, solo abbastanza recentemente sono stati oggetto di attenzione in dottrina.

Come noto, la responsabilità da eterodirezione è disciplinata dall'art. 2497 c.c. con riferimento a tutti i tipi di società, essendo una norma di carattere generale e, dal punto di vista della fattispecie, presuppone la violazione dei doveri di corretta gestione imprenditoriale e societaria, nonché un conseguente danno, che può riguardare il valore o la redditività della partecipazione oppure consistere in un pregiudizio ai creditori. Deve poi sussistere un elemento negativo, la mancanza di vantaggi compensativi che eliminino il danno, derivanti dalla partecipazione al gruppo.

Dal punto di vista della disciplina, responsabile è la società capogruppo, gli amministratori della stessa, quelli della controllata: l'azione può essere esercitata dai soci di minoranza o dai creditori e, in caso di fallimento, dal curatore.

A questo proposito è importante una premessa. Secondo un'imposizione largamente condivisa dalla dottrina e recentemente accolta anche in giurisprudenza il socio gestore è responsabile non solo quando è tale in virtù di una clausola dell'atto costitutivo, che gli attribuisca formalmente il potere gestorio, ma anche quando di fatto, senza averne i poteri, si comporta come tale. Naturalmente il socio gestore non è mai un amministratore di fatto, che svolge "di fatto" un'attività, mentre il primo è sempre colui che ha determinate competenze circoscritte o di fatto pone in essere determinate scelte gestionali. Inoltre, a mio avviso, rispetto all'amministratore di fatto, c'è un'ulteriore differenza fondamentale: il socio gestore si limita a decidere o autorizzare, l'amministratore di fatto svolge anche l'attività preparatoria e quella esecutiva.

La questione della responsabilità degli

amministratori senza delega ha indotto la giurisprudenza ad effettuare una serie di passaggi interpretativi. La giurisprudenza anteriore alla riforma del diritto societario del 2003 seguiva un orientamento per cui per rinvenire una responsabilità di tipo omissivo in capo agli amministratori non esecutivi era sufficiente riscontrare la volontarietà nell'inadempimento dei doveri di controllo, considerata alla stregua di una mera accettazione del rischio di qualunque sviluppo negativo della gestione delle imprese e ciò a prescindere dall'effettiva rappresentazione e accettazione dell'evento che si fosse realizzato in concreto. Tale giurisprudenza era pressoché monolitica prima del 2003 e sosteneva che la posizione assunta all'interno dell'organizzazione da parte del singolo soggetto fosse di per sé considerata indizio di dolo, il cosiddetto dolo di posizione; secondo quanto sostenuto da tale orientamento, i vertici non potevano non sapere che altri soggetti avrebbero potuto commettere atti illeciti nell'esplicazione del loro mandato, e pertanto su di essi ricadeva una responsabilità la cui forma non era certamente in linea con quelli che sono i principi generali. In realtà, da questo tipo di impostazione derivava che dalla mera inosservanza degli obblighi connessi alla carica sarebbero stati desumibili indici presuntivi del dolo di compartecipazione e questo a prescindere da qualunque valutazione sulla possibilità, in concreto, da parte dei membri del consiglio di percepire eventuali indici rivelatori dell'illecito che si stesse commettendo.

Era inevitabile che questo approccio fosse criticato perché portava ad una erronea individuazione dell'oggetto del dolo che non avrebbe dovuto essere riferito solo all'inadempimento del controllo ma piuttosto ai fatti pregiudizievoli programmati dagli amministratori forniti di deleghe.

Solo ove l'amministratore non esecutivo

non si attivi per impedire il compimento dell'illecito da parte dell'executive, nonostante tali indici abbiano determinato in lui una reale consapevolezza dell'atto criminoso, in questo caso sarà possibile individuare in capo a quest'ultimo una responsabilità concorsuale a titolo omissivo. In sostanza, la dottrina sottolineava con forza la necessità di evitare una sovrapposizione tra il piano della conoscibilità e quello della conoscenza effettiva.

Parlare della responsabilità dell'amministratore per i reati fallimentari, o per altro genere di reati, rimanda direttamente alla dicotomia tra amministratore di diritto e amministratore di fatto perché, con particolare riferimento ai reati fallimentari, peraltro come anche per i reati societari, sono reati propri, cioè reati che non possono essere commessi da chiunque ma soltanto da soggetti che rivestano determinate qualifiche soggettive. Nel caso dei reati penali fallimentari, tali qualifiche sono quelle previste dagli artt. 216 ss. l. fall., ovvero l'imprenditore, titolare di un'impresa individuale, con l'estensione delle qualifiche soggettive operata dagli artt. 223-224 l. fall., che rimandano agli amministratori, ai sindaci ai liquidatori con riferimento alle società, e anche dall'art. 222 l. fall., con riferimento alle società di persone e ai soci limitatamente responsabili delle stesse.

Ovviamente, la necessità primaria è definire, con precisione, il perimetro entro il quale opera la qualificazione soggettiva, ovvero il riferimento alla figura dell'amministratore. Per giurisprudenza ormai acquisita, sono tali non soltanto coloro che assumono la funzione tipica, investiti della carica e del ruolo con a monte una nomina formalmente attribuita, ma anche chi esercita di fatto poteri tipici gestionali. Tale orientamento giurisprudenziale, andato formandosi nel tempo già nei decenni scorsi, era sostanzialmente indiscusso,

tanto da essere recepito dal legislatore con la riforma dei reati societari del 2002 entrata in vigore nel 2003, che ha riformulato l'art. 2639 c.c., prevedendo, in una disposizione normativa, quanto da tempo si affermava. La mera lettura della norma introduce alla novità, ovvero l'assimilazione, al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge, di colui che è tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata, nonché, soprattutto, non è tanto quella che attiene al discernimento tra amministratore di diritto e amministratore di fatto, e neppure quella della responsabilità dell'amministratore di fatto una volta che si ritenga di aver accertato elementi sufficienti per affermare l'esistenza di un esercizio apprezzabile, in maniera continuativa o comunque non episodica od occasionale, di potere gestionale. Infatti, ben più delicata da affrontare, e con sfumature ancora più variegata, appare la questione che attiene ai profili di responsabilità dell'amministratore di diritto/prestanome in presenza di un amministratore di fatto, questione che, dal punto di vista degli argomenti spesi in giurisprudenza, non appare così dissimile dalla questione della responsabilità degli amministratori non esecutivi. È ben vero, infatti, che, nel caso dell'amministratore/prestanome ci troviamo di fronte a soggetti che hanno una carica amministrativa con deleghe di poteri, a differenza degli amministratori non esecutivi, ma pur essendo amministratori formalmente investiti della carica e dei relativi poteri, concretamente questi poteri non li esercitano e il ruolo lo rivestono soltanto formalmente. La questione tuttora dibattuta, al riguardo, è appunto quella dell'individuazione dei limiti della responsabilità dell'amministratore di diritto: quando l'amministratore di diritto deve rispondere in ragione della sua carica, in relazione a condotte distrattive, o a condotte comunque illecite penalmente, poste in essere in via esclusiva dall'ammi-

nistratore di fatto, cioè da chi effettivamente eserciti quel potere gestionale che l'amministratore di diritto abbia soltanto formalmente in capo a sé.

Analizzando le funzioni dell'organo di controllo previste dal D.Lgs. 14/2019 (codice della crisi di impresa e dell'insolvenza) si sottolinea l'importanza che assume lo scambio di informazioni con il soggetto incaricato della revisione legale come previsto dall'articolo 2409 septies cod. civ., che richiede ai due organi anche la tempestività dello scambio di informazioni rilevanti per l'espletamento dei rispettivi compiti.

L'organo di controllo che non svolge anche la funzione di revisione legale non è tenuto ad esprimere un giudizio sulla continuità aziendale, pur vigilando sull'adeguatezza della struttura organizzativa, amministrativa e contabile a far emergere tempestivamente situazioni di crisi. Per tale ragione lo scambio di informazioni con il revisore legale, che è tenuto a verificare la sussistenza del presupposto della continuità aziendale, risulta determinante per individuare i segnali della crisi di impresa.

L'organo di controllo, che riceve comunicazione dal revisore del venir meno della continuità aziendale, e ritenga che il sistema di controllo e l'organizzazione interna non siano in grado di rilevare eventuali dubbi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare in continuità, deve porre in essere una serie di azioni quali:

- ✓ richiedere informazioni e chiarimenti (articolo 2403 *bis* cod. civ.), partecipando alle riunioni del consiglio di amministrazione, delle assemblee e del comitato esecutivo (articolo 2405 cod. civ.);
- ✓ richiedere all'organo amministrativo di intervenire tempestivamente, ponendo in essere provvedimenti idonei a garantire la continuità azienda-

le nel caso di dubbi o di insufficienti informazioni e chiarimenti da parte degli amministratori;

- ✓ vigilare sull'attuazione dei provvedimenti adottati dall'organo amministrativo, richiedendo, se opportuno, l'adozione di uno degli istituti di composizione negoziale della crisi.

Nel prevenire la crisi di impresa l'organo di controllo, nel caso in cui gli amministratori omettano l'adozione di opportuni provvedimenti, può convocare l'assemblea ai sensi dell'articolo 2406 cod. civ., previa comunicazione all'organo amministrativo, e informarla dell'inerzia degli amministratori e dello stato di crisi.

L'assemblea, appositamente convocata e adeguatamente informata, dall'organo di controllo, può richiedere agli amministratori l'adozione di provvedimenti finalizzati al superamento della crisi.

In caso l'assemblea non ponga in essere le azioni necessarie al superamento della crisi di impresa oppure la convocazione della stessa risulti inutile (per il mancato raggiungimento del quorum deliberativo, per dissidi dei soci, per assemblee deserte ecc.) **i sindaci, in presenza di gravi irregolarità gestionali, possono ricorrere al tribunale** (articolo 2409 cod.civ.).

Il ruolo dell'organo di controllo nell'ambito della crisi di impresa, già delineato con la riforma del diritto societario del 2003, si completa con le disposizioni previste dal D. Lgs. 14/2019, ed in particolare con l'articolo 14, che attribuisce all'organo di controllo e al revisore, "l'obbligo di segnalare immediatamente all'organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi di crisi".

I sindaci ed i revisori dovranno porre particolare attenzione alla funzione di segnalazione all'organo amministrativo dell'esistenza di cause di crisi e soprattutto ai tempi in cui viene effettuata tale comunicazione, in considerazione anche

delle eventuali azioni di responsabilità che potrebbero essere promosse nei confronti degli stessi.

Si ritiene che il deciso aggravio di responsabilità nei confronti di revisori e sindaci, al fine di prevenire la crisi di impresa, potrà determinare un sensibile aumento delle segnalazioni all'organo amministrativo e successivamente all'Ocri di situazioni di difficoltà finanziarie ed economiche che non intaccano minimamente la continuità aziendale.

Di seguito si riportano le fattispecie penali più comuni:

#### **Art. 2621 – False comunicazioni sociali**

L'art. 2621 si occupa, genericamente, delle false comunicazioni sociali, mentre l'art. 2622, disciplinando la stessa materia, prevede l'esistenza di un reato che provochi un danno patrimoniale ai soci e ai creditori. La fattispecie contemplata in quest'ultimo articolo riveste natura delittuosa, differenziata nella pena e nella procedibilità a seconda che si tratti di società quotata o non.

#### **Art. 2622 – False comunicazioni sociali a danno dei soci o creditori**

L'art. 2622, infatti, prevede che per il reato in questione si proceda a querela di parte, salvo che sia commesso in danno dello Stato, di altri enti pubblici o delle Comunità europee o che si tratti di società quotate, nei cui casi si procede d'ufficio. L'art. 2622, infatti, prevede che per il reato in questione si proceda a querela di parte, salvo che sia commesso in danno dello Stato, di altri enti pubblici o delle Comunità europee o che si tratti di società quotate, nei cui casi si procede d'ufficio.

La condotta di impedimento o comunque di **ostacolo allo svolgimento delle attività di controllo** legalmente attribuite ai soci o ad altri organi sociali, "occultando documenti o con altri idonei artifici", integra il reato di "impedito controllo" previsto

dall'art. 2625 c.c., come definito dal D.Lgs. n. 61/2002 e successivamente modificato dalla L. n. 262/2005 e dal DLgs. n. 39/2010.

Per la commissione dell'illecito è necessaria una condotta attiva dell'amministratore della società, attuata mediante la distrazione o distruzione dei documenti sociali ovvero mediante l'impiego di particolari espedienti volti a trarre in inganno, funzionali all'impedimento o all'ostacolo del legittimo controllo da parte dei soci o degli altri organi sociali.

La fattispecie è compresa nell'ambito dei c.d. "reati societari" e si riferisce al controllo interno alla società

#### **Art. 2630 – Omessa esecuzione di denunce, atti, depositi**

Chiunque, essendovi tenuto per legge a causa delle funzioni rivestite in una società o in un consorzio, omette di eseguire, nei termini prescritti, denunce, comunicazioni o depositi presso il registro delle imprese, ovvero omette di fornire negli atti, nella corrispondenza e nella rete telematica le informazioni prescritte dall'articolo 2250, primo, secondo, terzo e quarto comma, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 103 euro a 1.032 euro. Se la denuncia, la comunicazione o il deposito avvengono nei trenta giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti, la sanzione amministrativa pecuniaria è ridotta ad un terzo.

Se si tratta di omesso deposito dei bilanci, la sanzione amministrativa pecuniaria è aumentata di un terzo.

#### **Art. 2631 – Omessa convocazione dell'assemblea**

Per le due fattispecie sopra citate non sono previste sanzioni amministrative ex d.lgs. n. 231/2001 a carico dell'ente, ma

solo sanzioni amministrative a carico del soggetto che ha tenuto il comportamento omissivo.

#### **Art. 2637 - Aggiotaggio**

La norma prevede che "chiunque diffonde notizie false, ovvero pone in essere operazioni simulate o altri artifici concretamente idonei a provocare una sensibile alterazione del prezzo di strumenti finanziari, quotati o non quotati, ovvero a incidere in modo significativo sull'affidamento che il pubblico ripone nella stabilità patrimoniale di banche o di gruppi bancari, è punito con la pena della reclusione da 1 a 5 anni"

In breve quindi, i membri del Collegio Sindacale risponderanno ai sensi dell'art. 40, cpv., c.p., qualora, essendo a conoscenza di specifici segnali di pericolo o di patologia nelle operazioni da compiere (i c.d. "segnali d'allarme") sulla base dei flussi informativi ricevuti, omettano di attivarsi, esercitando i poteri propri dell'organo, allo scopo di impedire l'evento dannoso.

#### **Art. 223 legge fall. - Bancarotta fraudolenta**

Distrazione e dissipazione del patrimonio – Omessa vigilanza da parte dei sindaci della società – Responsabilità dei sindaci – Dolo generico

Quando è evidente la macroscopica attitudine delle condotte poste in essere dagli amministratori a pregiudicare la salute economica della società, essa deve costituire un segnale d'allarme per l'organismo preposto al controllo tale che sussiste in capo ai sindaci l'elemento soggettivo del reato previsto dall'articolo 223 della legge fallimentare (fatti di bancarotta fraudolenta), in ragione della evidente natura distrattiva, dissipatoria o, comunque, fonte di pericolo per la società, delle condotte poste in essere dagli amministratori e

dell'esistenza di un obbligo, in capo ai sindaci, di non limitarsi ad un mero controllo formale della contabilità ma di vigilare, in forma penetrante e costante, sul generale andamento gestionale societario .

***Artt. 216 comma 1 legge fall. - Bancarotta fraudolenta patrimoniale e documentale***

In relazione ai reati di bancarotta patrimoniale e documentale e impropria, deve escludersi il concorso formale mentre è

ravvisabile il concorso materiale tutte le volte che si siano verificati non solo i fatti di bancarotta contemplati dall'articolo 216 legge fall. ma differenti e autonomi comportamenti dolosi, che concretandosi in abuso o infedeltà nell'esercizio della carica ricoperta o in un atto intrinsecamente pericoloso per l'andamento economico finanziario della società – siano stati causa del fallimento.



## **Superbonus 110% - La pignorabilità del credito fiscale dei condòmini**

di Lucia Morciano

Avvocato Tributarista

---

### **1. Premessa**

Nel presente contributo, dopo un inquadramento dei termini e dei presupposti per la comunicazione dell'opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni pari al 110%, si affronterà la *quaestio iuris* della facoltà per il Condominio di recuperare quanto dovuto dal condòmino moroso-previa comunicazione dell'amministratore di condominio all'Agenzia delle Entrate dell'esercizio del diritto di opzione di cessione del credito d'imposta da parte del condòmino moroso-di procedere al pignoramento di un credito d'imposta futuro previsto dall'art. 121 D.L. n.34/2020.

L'analisi di tale *quaestio iuris* ha innestato ulteriori riflessioni strettamente collegate,

quali la cessione dei crediti futuri e, in particolare, la pignorabilità presso terzi di un credito d'imposta.

### **2. La comunicazione dell'opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali**

Il superbonus, ex art. 119 D.L.n.34/2019 (convertito con modifiche dalla L.n.77/2020), è una detrazione pari al 110% della spesa documentata e rimasta a carico del contribuente, sostenuta dal 1° luglio 2020 fino al 31 dicembre 2021, che può essere scontata dalle imposte sui redditi o usata in compensazione nel modello F24 in cinque rate annuali.

Tuttavia, il legislatore ha previsto al **comma 1 dell'art. 121 del D.L.n.34/2020** la possibilità per i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi elencati al comma 2 dello stesso articolo, di optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:

- ✓ per un contributo, **sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta**, di importo pari alla detrazione spettante, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;
- ✓ per la **cessione di un credito d'imposta di pari ammontare, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.**

Il credito d'imposta è pari alla detrazione spettante, calcolata tenendo conto delle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta, comprensive dell'importo non corrisposto al fornitore per effetto dello sconto praticato.

Inoltre, il **comma 1-bis dell'art.121 D.L. n.34/2020** nonché il provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate, **prot n.283847/2020 dell'8 agosto 2020**, al punto 1.3, prevedono che l'opzione può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori. Per gli interventi di cui all'**art. 119 D.L. n.34/2020**, gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.

L'esercizio del diritto di opzione, sia per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari, sia per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate utilizzando il modello allegato al provvedimento dell'08/08/2020 dell'Agenzia delle Entrate, denominato *"Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica"* (approvato unitamente alle relative istruzioni).

### **2.1 Attestazioni e asseverazioni per la comunicazione dell'opzione**

Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto, in alternativa alle detrazioni spettanti nella misura del 110 per cento, il contribuente deve acquisire:

- ✓ per gli **interventi di efficienza energetica** (di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 119 del decreto Rilancio), l'**asseverazione tecnica** che certifichi il rispetto dei requisiti tecnici necessari ai fini delle agevolazioni fiscali e la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Una copia dell'asseverazione deve essere trasmessa, esclusivamente per via telematica, all'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA), secondo le modalità stabilite con il decreto "Asseverazioni" del Ministro dello sviluppo economico del 6 agosto 2020;
- ✓ per gli **interventi di riduzione del rischio sismico** (di cui al comma 4 dell'articolo 119 del decreto Rilancio), l'**asseverazione** rilasciata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori

delle strutture e del collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza, in base alle disposizioni del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti n. 58/2017 e successive modificazioni, che certifichi il rispetto dei requisiti tecnici necessari ai fini delle agevolazioni fiscali e la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati;

- ✓ **il visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta, rilasciato dagli intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro) nonché dai CAF. Si sottolinea, inoltre, che il soggetto che rilascia il visto di conformità verifica che i professionisti incaricati abbiano rilasciato le asseverazioni e attestazioni e che gli stessi abbiano stipulato una polizza di assicurazione della responsabilità civile.

## **2.2 Termini per la comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle Entrate**

La comunicazione dell'opzione deve essere inviata **entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese per cui viene esercitata l'opzione.**

Per le **spese sostenute nel 2020**, la comunicazione **può essere trasmessa a partire dal 15 ottobre 2020.**

La comunicazione della cessione del credito relativa alle rate di detrazione non fruite deve essere inviata 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 non utilizzata in detrazione.

La comunicazione dell'opzione della cessione o dello sconto in fattura può essere inviata:

- ✓ **per gli interventi di efficienza energetica** (di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 119 D.L. n.34/2020): a decorrere dal quinto giorno lavorativo successivo al rilascio da parte dell'ENEA della ricevuta di avvenuta trasmissione dell'asseverazione prevista;
- ✓ **per gli interventi di riduzione del rischio sismico** (di cui al comma 4 dell'articolo 119 del D.L.n.34/2020): successivamente al deposito dell'asseverazione presso lo sportello unico competente di cui all'articolo 5 del D.P.R. n. 380/2001.

## **2.3 Soggetti che effettuano la comunicazione dell'opzione per gli interventi eseguiti nei condomini**

Una volta chiariti i termini e i presupposti per l'esercizio del diritto di opzione, giova effettuare un *focus* sulla comunicazione dell'opzione per gli interventi sulle parti comuni degli edifici, anche valutando le eventuali strade percorribili dal Condominio per recuperare, attraverso il credito d'imposta previsto dalla procedura del *Superbonus*, quanto dovutogli dal condòmino moroso.

Tanto premesso, è opportuno dapprima indicare i **soggetti incaricati della comunicazione** per gli interventi eseguiti sulle **parti comuni.**

Relativamente agli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, la comunicazione è inviata:

- ✓ direttamente dall'amministratore di condominio;
- ✓ oppure da un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, D.P.R. n. 322/1998, esclusivamente mediante i canali telematici dell'Agenzia delle entrate.

Nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 c.c., non vi è obbligo di nominare l'amministratore del condominio e i condòmini non vi abbiano provveduto, **la comunicazione è inviata da uno dei condòmini a tal fine incaricato.**

Nei casi di esercizio dell'opzione per le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni 2020 e 2021, la comunicazione è inviata dal condòmino, direttamente o avvalendosi di un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, D.P.R. n. 322/1998.

In relazione agli interventi che danno diritto alla **detrazione** di cui all'articolo 119 D. L. n. 34/ 2020, la comunicazione relativa **agli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici** può essere inviata, esclusivamente mediante i canali telematici dell'Agenzia delle entrate:

- ✓ dal **sogetto che rilascia il visto di conformità**;
- ✓ dall'**amministratore del condominio**, direttamente oppure avvalendosi di un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998.

Nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 c.c., non vi è obbligo di nominare l'amministratore del condominio e i condòmini non vi abbiano provveduto, la comunicazione è inviata da uno dei condòmini a tal fine incaricato. In tali casi, il soggetto che rilascia il visto, mediante apposito servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, è

tenuto a verificare e validare i dati relativi al visto di conformità e alle asseverazioni e attestazioni.

Tanto chiarito, occorre evidenziare che il **condòmino beneficiario della detrazione che cede il credito** (se i dati della cessione non sono già indicati nella delibera condominiale) deve **comunicare tempestivamente all'amministratore del condominio l'avvenuta cessione del credito e la relativa accettazione da parte del cessionario**, indicando, oltre al proprio codice fiscale, l'ammontare del credito ceduto e il codice fiscale del cessionario.

Per di più, i predetti dati dell'accettazione da parte del cessionario della cessione del credito, nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 c.c., non vi è obbligo di nominare l'amministratore del condominio e i condòmini non vi abbiano provveduto, sono comunicati al condòmino incaricato di inviare la Comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

L'amministratore del condominio, una volta notiziato dell'accettazione del cessionario, comunica ai condòmini che hanno effettuato l'opzione il protocollo telematico della comunicazione; ossia che lo stesso amministratore o un suo intermediario deve effettuare la **comunicazione dell'esercizio del diritto di opzione all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente mediante i canali telematici.**

Orbene, dopo l'invio della comunicazione è rilasciata, **entro 5 giorni**, una ricevuta che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni.

In ultimo, qualora la comunicazione dell'esercizio dell'opzione non avvenga nei termini e con le modalità previste dal citato provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate, **l'opzione è inefficace nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.**

### 3. Il contratto di cessione di un credito d'imposta (futuro)

Ebbene, nel paragrafo precedente si è esaminata l'ipotesi degli interventi eseguiti sulle parti comuni in cui condòmino beneficiario della detrazione che cede il credito d'imposta deve comunicare tempestivamente all'amministratore di condominio l'avvenuta cessione del credito e la relativa accettazione da parte del cessionario.

A questo punto ci si è chiesti se è possibile effettuare la cessione di un credito d'imposta futuro; a tal fine giova inquadrare dal punto di vista civilistico la cessione del credito d'imposta.

La cessione del credito rappresenta una delle principali fattispecie di modificazione del rapporto obbligatorio sul piano soggettivo e, segnatamente, dal lato creditorio. Tale istituto è disciplinato dagli artt. 1260 e ss. c.c.; esso è un contratto bilaterale in forza del quale il creditore originario (detto "cedente") trasferisce la titolarità del proprio diritto ad altro soggetto, il quale prende il nome di "cessionario". Alla luce della succitata definizione, **emerge con evidenza l'estraneità del debitore ceduto rispetto alla vicenda della cessione**; si precisa che, quanto enunciato al comma 1 dall'art. 1264 c.c., ovvero ***la cessione ha effetto nei confronti del debitore ceduto quando questi l'ha accettata o quando gli è stata notificata***, deve essere inteso quale mera dichiarazione di scienza, in funzione di garanzia del soggetto obbligato ad adempiere, affinché possa avere consapevolezza che, ai fini della propria liberazione, il debitore ceduto dovrà eseguire la propria prestazione a vantaggio del cessionario e non più del cedente.

Tuttavia, anche prima della notificazione, il debitore che paga al cedente non è liberato, se il cessionario prova che il debitore

medesimo era a conoscenza dell'avvenuta cessione.

Posto che il contratto di cessione ha effetti traslativi immediati (ossia, in ossequio al principio consensualistico, il diritto si trasferisce immediatamente, in virtù del consenso legittimamente manifestato dalle parti), occorre analizzare tale fattispecie contrattuale in relazione all'art. 1346 c.c., sui requisiti dell'oggetto del contratto, che prevede oltre alla possibilità e alla liceità, anche la sua determinatezza o determinabilità.

**Tanto premesso, si sono sollevati dei dubbi interpretativi per quanto riguarda i crediti incerti, ossia quelli connotati da incertezza, potendo venire o meno a esistere.**

Sul punto la giurisprudenza più risalente ha ritenuto che rientrano nel concetto di **determinabilità** tutti quei crediti che, seppur indeterminati e incerti nel loro ammontare, erano definiti e determinati nell'origine (Cass. n. 4040/1990); così facendo, tuttavia, si creava un'eccessiva delimitazione dell'ambito di operatività del contratto di cessione, restandovi esclusi tutti quei crediti eventuali, astratti o sperati.

Per tale ragione, successivamente, i giudici di legittimità per allargare il confine della cessione del credito, hanno affermato l'importanza di valorizzare la norma dell'art. 1384 c.c., laddove con riferimento alle **"cose future"**, dando un'interpretazione estensiva della norma *de qua*, potevano rientrarvi anche i crediti futuri (Cass. n. 5141/2002); **da ciò ne discende che possono rientrare nel novero dei crediti futuri non solo quelli inerenti a una fonte certa, ma anche tutte quelle situazioni di aspettativa riguardanti la venuta ad esistenza di un credito.**

Alla luce di tanto, si è ritenuta configurabile la cessione di crediti futuri sia in presen-

za di un'eventualità astratta che concreta.

A tal proposito, di recente è intervenuto il Supremo Consesso, con sentenza n. **31896/2018**, dirimendo qualsivoglia dubbio interpretativo, statuendo che *“non esiste una norma che vieta la disponibilità dei diritti futuri perché meramente eventuali, bastando che, nel negozio dispositivo, sia individuata o sia determinata (o determinabile) la fonte dei crediti perché automaticamente siano ricompresi nella vicenda traslativa quelli che da tale fonte deriveranno (e non solo nel caso in cui oggetto del negozio sia un singolo credito futuro, ma anche in quello in cui ne sia oggetto una pluralità di essi)”*.

Venendo al caso di cui trattasi, il condòmino beneficiario della detrazione può cedere il proprio credito d'imposta (credito futuro) comunicando tempestivamente all'amministratore del condominio l'avvenuta cessione del credito e la relativa accettazione da parte del cessionario; a sua volta, l'amministratore di condominio provvede a comunicare - a partire dal 15 ottobre 2020 (per le **spese sostenute nel 2020**) o entro il **16 marzo dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese per cui viene esercitata l'opzione** - l'opzione della cessione del credito dopo che sia stato reso edotto dal condòmino beneficiario della detrazione.

**Giova sottolineare, come in tale frangente - ossia nelle more della comunicazione da parte dell'amministratore di condominio all'Agenzia delle Entrate dell'esercizio del diritto d'opzione del condòmino beneficiario - il condominio possa pignorare (qualora in possesso di un titolo esecutivo) o attuare un sequestro preventivo sul credito d'imposta futuro del condòmino moroso.**

A tal proposito, prima di esaminare tale *quaestio iuris* nel dettaglio, appare opportuno affrontare il tema della pignorabilità

dei crediti futuri e, in particolare, la pignorabilità presso terzi di un credito d'imposta.

#### **4. Pignorabilità o sequestro di un credito d'imposta anche futuro**

Il tema della pignorabilità o meno di un credito futuro sottoposto a condizione o, comunque, incerto ed eventuale, è stato più volte oggetto delle pronunce della giurisprudenza di legittimità.

A riguardo, si precisa sin da subito che, è fuori da ogni dubbio che nel caso di cessione di crediti futuri il credito si trasferisca in capo al cessionario soltanto nel momento in cui il credito stesso venga in essere; precisamente, è di tutta evidenza che l'effetto traslativo si produca soltanto quando il credito venga effettivamente ad esistenza e che, pertanto, la cessione di crediti futuri, abbia effetti non traslativi reali, ma meramente obbligatori.

Tanto premesso, il legislatore ha consentito la pignorabilità di crediti futuri, chiarendo nel codice di che il credito, affinché possa essere oggetto di pignoramento e, quindi, concretamente pignorabile, debba essere **certo e liquido**.

Più nel dettaglio, l'**art. 553, commi 1 e 2**, espressamente esclude la necessità del requisito della **esigibilità**, così enunciando: *“se il terzo si dichiara o è dichiarato debitore di somme esigibili immediatamente o in termine non maggiore di novanta giorni, il giudice dell'esecuzione le assegna in pagamento, salvo esazione ai creditori concorrenti. Se le somme dovute dal terzo sono esigibili in termine maggiore, o si tratti di censi o di rendite perpetue o temporanee, e i creditori non ne chiedano d'accordo l'assegnazione, si applicano le regole richiamate per la vendita delle cose mobili”*.

Dall'esegesi dello stesso articolo 553 c.p.c., si deduce che, lo stesso, nel citare la pignorabilità dei censi e delle rendite (crediti periodici i cui ratei probabilmente non verranno a maturazione), pone il problema della pignorabilità dei crediti futuri.

Anche la giurisprudenza di legittimità è stata unanime sul punto, ritenendo pignorabili anche i crediti futuri, atteso che **l'esigibilità del credito non è condizione della sua pignorabilità**; difatti, oggetto dell'espropriazione forzata non è tanto un bene suscettibile di esecuzione immediata, quanto una posizione giuridica attiva dell'esecutato. Da ciò ne consegue che, il **credito futuro**, per quanto ancora inesigibile ed illiquido, ha la concreta possibilità di essere soddisfatto, e pertanto è pignorabile <sup>1</sup>.

**Tanto chiarito, l'espropriazione presso terzi, in difetto di espressa deroga, può configurarsi anche con riguardo a crediti illiquidi o condizionati ma suscettibili di una capacità satisfattiva futura (o per via di assegnazione, o per via di vendita e successiva aggiudicazione), concretamente prospettabile nel momento della assegnazione.**

Quanto sin qui argomentato si applica anche nell'ipotesi di detrazione delle spese a carico del contribuente per gli interventi previsti dall'art. 119 D.L.n.34/2020.

## 5. Conclusioni

Alla luce delle coordinate legislative e giurisprudenziali sin qui delineate, venendo al caso specifico del credito d'imposta oggetto dell'esercizio dell'opzione di ces-

sione del credito da parte del condòmino beneficiario della detrazione e, più nel dettaglio, alla questione se tale credito d'imposta possa essere oggetto di pignoramento presso terzi (qualora vi sia il titolo esecutivo) o di sequestro giudiziario ex art. 670 c.p.c. da parte del Condominio, sulla base del fatto che il credito *de qua* è liquido e certo, si osserva quanto segue.

Il credito d'imposta ceduto in alternativa alle detrazioni spettanti nella misura del 110 per cento, è un credito liquido e certo, atteso che il contribuente deve essere in possesso del visto di conformità e delle asseverazioni tecniche per comunicare l'opzione.

Sul punto, giova precisare che **il pignoramento presso terzi dei crediti d'imposta è tendenzialmente consentito**, alla luce del fatto che non vi sono disposizioni generali o speciali dell'ordinamento tributario che escludono tale possibilità.

E' pacifico in ambito tributario che il pignoramento presso terzi dei crediti d'imposta è consentito salva l'ipotesi in cui il debitore esecutato abbia utilizzato il credito in compensazione.

Pertanto, nell'ipotesi in cui il credito d'imposta sia stato formalmente riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate, o accertato con sentenza passata in giudicato, **esso è pignorabile**, e pertanto l'Agenzia delle Entrate, alla quale è stato notificato il pignoramento, **sarà tenuta a rendere dichiarazione ex art. 547 c.p.c. di sussistenza del debito nei confronti del contribuente (debitore esecutato)**.

Dopo tali dovute premesse e a seguito della ricognizione normativa e giurisprudenziale sulla cessione di crediti d'imposta futuri, ne discende **che il Condominio, prima di dare comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'esercizio dell'opzione di cessione**- qualora venga avvisato tem-

<sup>1</sup> Cass. Civ. n.15141/2002; Cass. Civ.n. 19501/2009; Cass. Civ. n.28300/2005; Cass.n.19967/2005; Cass. Civ., n. 17590/2005; Cass.Civ. n. 5235/2004; Cass. Civ. n. 6422/2003; Cass .Civ .n. 15141/2002; Cass. Civ. n. 9997/1996; Cass.Civ.n.9027/1987.

pestivamente dal condòmino beneficiario della detrazione dell'avvenuta cessione del credito e della relativa accettazione da parte del cessionario, ha la possibilità di recuperare i crediti del condòmino moroso attraverso il credito d'imposta ceduto attraverso la procedura del superbonus.

Il Condominio può prospettare tre possibilità al condòmino moroso per rendere solvibile la sua situazione debitoria:

- ✓ ricorrere in giudizio intraprendendo la procedura di esecuzione forzata del **pignoramento presso terzi**, qualora il Condominio sia già in possesso di un titolo esecutivo (sentenza passata in giudicato; decreto ingiuntivo ecc.), oppure proporre ricorso ex **art. 670 c.p.c** nei confronti dell'Agenzia delle Entrate per ottenere il sequestro giudiziario di un credito d'imposta futuro.
- ✓ valutare la convenienza di cessione

del credito d'imposta del condòmino moroso al Condominio;

- ✓ il condòmino moroso beneficiario della detrazione può cedere tale credito d'imposta a terzi sino all'ammontare della somma da corrispondere al Condominio per estinguere il suo debito.

In conclusione, a parere dello Scrivente, l'amministratore di condominio, nel momento in cui venga reso edotto da un condòmino moroso dell'avvenuta accettazione da parte del cessionario della cessione del credito d'imposta, prima di comunicare all'Agenzia delle Entrate l'opzione (la cui comunicazione rende efficace l'esercizio del diritto di opzione), può cogliere l'opportunità di recuperare attraverso la procedura del superbonus i crediti vantati nei confronti del condòmino debitore, attraverso le tre vie alternative innanzi illustrate.



## Notifiche per posta - Si pronuncerà la corte di cassazione a sezioni unite

di Antonella Villani

*Avvocato Tributarista*

Su detta questione si registrano decisioni di segno difforme e divergente nella giurisprudenza di legittimità della Corte di Cassazione.

**Secondo un primo avviso** (formatosi proprio in relazione ad atti di accertamento tributario), la notificazione a mezzo posta, qualora l'agente postale non possa recapitare l'atto, si perfeziona, per il destinatario, trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata contenente l'avviso della tentata notifica e la comunicazione di avvenuto deposito del piego presso l'ufficio postale, sicché, ai fini della sua ritualità, è richiesta, ex art. 8 della L. n. 890 del 1982, la sola prova della spedizione della missiva raccomandata c.d. C.A.D. (che si evince dal numero della raccomandata di spedizione indicata sull'avviso di ricevimento) e non anche della sua avvenuta ricezione (in questo ordine di idee, Cass. 30/01/2019

n. 2638; Cass. 31/05/2018 n. 13833; Cass. 14/11/2017 n. 26945; Cass. 10/03/2017 n. 6242; Cass. 15/02/2017 n. 4043).

L'opinione trae alimento, valorizzando il significato sistematico, dal disposto precettivo dell'ultimo periodo del quarto comma del citato art. 8, a mente del quale **«la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata» di comunicazione dell'avviso di deposito del piego.**

Con tale espressa e puntuale previsione - si argomenta - in caso di irreperibilità temporanea del destinatario dell'atto il legislatore ha inteso correlare, in via assoluta e generale (in tal senso deponendo l'utilizzo della locuzione «comunque»), il perfezionamento dell'iter notificatorio a mezzo posta all'evento «spedizione» (e non già ricezione)

della c.d. C.A.D., e precisamente al decimo giorno successivo all'invio della raccomandata; con la fattispecie complessa costituita dalla spedizione della C.A.D. e dal decorso del tempo prescritto, si realizza, per chiara opzione positiva, **la conoscenza legale dell'atto ad opera del destinatario**, rilevante (salva un'antecedente conoscenza effettiva, conseguita con il materiale ritiro del piego prima del trascorrere dei dieci giorni: art. 8, quinto comma, L. n. 890 del 1982) quale dies a quo per l'esplicazione delle attività difensive legate all'atto notificato (ad esempio, per l'impugnativa giurisdizionale dell'atto impositivo tributario: Cass. 30/12/2015, n. 26088, Cass. 11/05/2012, n. 7324).

Il meccanismo così configurato dall'art. 8 rappresenta, dunque, una declinazione, peculiare e specifica, della più generica nozione di «**conoscenza legale**» che segna, giusta l'art. 149 cod. proc. civ., il perfezionamento della notifica postale dal lato del destinatario, nella consapevolezza che, per comprensibili esigenze di funzionalità, il sistema delle notificazioni a mezzo posta non può indefettibilmente esigere la concreta conoscenza dell'atto ad opera del destinatario (cioè a dire, la materiale consegna o il ritiro del piego da parte dello stesso) ma postula, invece, come sufficiente l'ingresso dell'atto nella sfera di conoscibilità del soggetto notificato nei modi predeterminati dalla legge.

Si richiama quanto autorevolmente chiarito dalla Corte di Cassazione, Sez. Unite, 01/02/2012, n. 1418, secondo cui la disposizione in parola «*realizza - contemperandoli - due diversi e contrapposti interessi: quello del notificante, affinché sia comunque assicurato un termine finale per il perfezionamento del procedimento di notificazione dallo stesso promosso, spirato il quale, appunto, "la notificazione si ha per eseguita" anche in mancanza di ritiro del piego depositato*

*da parte del destinatario, che, pertanto, da tale momento, "ha la legale conoscenza dell'atto"; quello del notificato - nei casi, di cui allo stesso art. 8, comma 2, di mancato recapito del piego - a disporre di un termine ragionevole per il ritiro dello stesso presso l'ufficio postale preposto alla consegna, dal momento che la previsione di tale termine risponde al fondamentale diritto del destinatario della notificazione ad essere posto in condizione di conoscere, con l'ordinaria diligenza e senza necessità di effettuare ricerche di particolare complessità, il contenuto dell'atto e l'oggetto della procedura instaurata nei suoi confronti, non potendo ridursi il diritto di difesa del destinatario medesimo ad una garanzia di conoscibilità puramente teorica dell'atto notificatogli».*

In questa prospettiva, l'avviso di ricevimento - quello presentato dall'ufficiale giudiziario o dal messo notificatore all'ufficio postale, unitamente alla busta chiusa contenente l'atto da notificare - è documento idoneo e ad un tempo sufficiente a dare prova della ritualità del procedimento notificatorio, siccome estrinseca ed assevera - con l'efficacia fidefacente tipicamente propria delle attestazioni dell'ufficiale postale - gli elementi costitutivi della relativa fattispecie perfezionativa: l'infruttuoso tentativo di consegna dell'atto per temporanea assenza del destinatario - e per mancanza o inidoneità di persone abilitate alla ricezione - l'affissione alla porta d'ingresso - o l'immissione nella cassetta della corrispondenza - di avviso di tentata notifica e di deposito del plico in ufficio, la spedizione - completa dei dati identificativi: numero di missiva, data di invio - di identico avviso a mezzo lettera raccomandata indirizzata al destinatario, **il mancato ritiro del plico nel termine di dieci giorni dalla data di spedizione - o l'effettivo ritiro, ove avvenuto prima dello spirare di detto termine.**

Non si ritiene, invece, necessaria la dimo-

strazione della ricezione della C.A.D. ad opera del destinatario, ovvero la produzione del secondo avviso di ricevimento, quello concernente la raccomandata informativa: siffatta comunicazione, tenuto conto del suo contenuto - riferito unicamente alle attività svolte dall'agente postale, senza alcuna notizia sull'intrinseco dell'atto notificato - configura soltanto una modalità di rafforzamento dell'iter notificatorio già perfezionatasi.

**Ad opposte conclusioni perviene altro orientamento, emerso più di recente nella giurisprudenza di legittimità della Corte di Cassazione, compendiato dal principio di diritto per cui** *«in tema di notificazione a mezzo posta, la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio nel caso di irreperibilità relativa del destinatario deve avvenire attraverso l'esibizione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (c.d. C.A.D.), in quanto solo l'esame di detto avviso consente di verificare che il destinatario abbia avuto effettiva conoscenza del deposito dell'atto presso l'ufficio postale e che ne sia stato pertanto tutelato il diritto di difesa»* (è questa la massima ufficiale di Cass. 21/02/2019, n. 5077, da ritenere la pronuncia capofila dell'orientamento, seguita poi da Cass. 20/06/2019, n. 16601, e da Cass. 05/03/2020, n. 6363).

Alla dichiarata ricerca di una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 8 in disamina, quest'approccio ermeneutico reputa «imprescindibile» per il vaglio di regolarità della notifica, l'esibizione in giudizio anche dell'avviso di ricevimento relativo alla raccomandata contenente la C.A.D., *«in considerazione del fatto che solo la verifica dell'effettivo e corretto inoltro di tale avviso di ricevimento a cura dell'ufficiale postale consente di acquisire la prova che sia stata garantita al notifica-*

*tario l'effettiva conoscenza dell'avvenuto deposito dell'atto presso l'ufficio postale».*

Premesso che «le garanzie di conoscibilità dell'atto da parte del destinatario, perché sia assicurata una reale tutela al diritto di difesa riconosciuto dall'art. 24 Cost., devono essere ispirate ad un criterio di effettività» si evidenzia che *«dall'avviso di ricevimento, e dalle annotazioni che l'agente postale appone su di esso quando lo restituisce al mittente, può emergere che la raccomandata non è stata consegnata perché il destinatario risulta trasferito, oppure deceduto o, ancora, per altre ragioni le quali comunque rivelano che l'atto in realtà non è pervenuto nella sfera di conoscibilità dell'interessato e che, dunque, l'effetto legale tipico, a tale evento ancorato, non si è prodotto».*

L'ulteriore adempimento processuale gravante sul notificante (ed il conseguente controllo giudiziale) è postulato, implicitamente ma inequivocabilmente, dalla previsione normativa che impone la spedizione della C.A.D. con raccomandata non semplice (come, invece, stabilito da altre norme: art. 139, terzo comma, cod. proc. civ.) bensì corredata da avviso di ricevimento (assoggettato peraltro alle disposizioni del regolamento postale ordinario), il quale deve, pertanto, essere allegato all'originale dell'atto, a pena di nullità della notifica.

In tale impostazione, il perfezionamento della notifica per il destinatario con il decorso di dieci giorni dalla spedizione della raccomandata della C.A.D. degrada ad «effetto provvisorio o anticipato, destinato a consolidarsi con l'allegazione dell'avviso di ricevimento, le cui risultanze possono confermare o smentire che la notifica abbia raggiunto lo scopo cui era destinata».

L'illustrato contrasto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione rende non più differibile un pronunciamento della Cor-

te di Cassazione a Sezioni Unite, nella sua più tipica espressione di organo della nomofilachia, così come richiesto dalla Corte

di Cassazione – Sezione Tributaria Civile – con l’ordinanza interlocutoria n. 21714 depositata in cancelleria l’08 ottobre 2020.

## Risarcimento danni da esecuzione esattoriale

*Commento a Corte di Cassazione, sez. III, Sentenza n. 17661 del 25 agosto 2020*



di Marco Mecacci

Avvocato

*Con la sentenza in commento, la cassazione torna ad affrontare un tema sempre attuale del diritto esattoriale, relativo alla possibilità del soggetto passivo dell'esecuzione che si ritenga danneggiato, di proporre azione risarcitoria nei confronti dell'agente per la Riscossione.*

*La cassazione, pur confermando i propri consolidati orientamenti, li adegua alla recente evoluzione del diritto vivente a favore del contribuente che ha fatto seguito alla sentenza n. 114/2018 della Corte costituzionale.*

*Il risultato pratico della rivisitazione, porta ad un ulteriore restringimento della tutela risarcitoria diretta, confinandola ad ipotesi marginali e residuali ed al limite del caso di scuola.*

### **- Premessa**

L'art. 59 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dispone che chiunque si ritenga leso dall'esecuzione possa "proporre azione" contro il concessionario "dopo il compimento dell'esecuzione stessa ai fini del risarcimento dei danni" e prevede che "il concessionario debba rispondere dei danni e delle spese del giudizio anche con la cauzione prestata, salvi i diritti degli enti creditori".

Ad un primo esame, la norma sembra attribuire al contribuente che abbia illegittimamente subito un'esecuzione esattoriale *contra jus*, un diritto soggettivo perfetto a proporre un'azione di natura aquiliana con la quale chiedere la condanna dell'agente al risarcimento di un qualsiasi fatto, doloso o colposo, che gli abbia cagionato un danno ingiusto.

Nel diritto vivente però, la norma è stata interpretata costantemente nel senso che al contribuente non spetti un'azione generale a tutela dei diritti che sarebbero stati lesi dall'esecuzione, ma che abbia soltanto la possibilità di agire in assenza degli altri rimedi avverso l'esecuzione previsti all'interno del processo esecutivo. Anche nel procedimento di espropriazione esattoriale, infatti, è consentito proporre atti oppositivi all'espropriazione esattoriale, seppure con alcune particolarità.

L'orientamento è risalente e si era già consolidato nella vigenza dell'art. 54 comma 3 del D.p.r. 602/73, nel testo antecedente alla legge 46 del 1999 che, in modo non dissimile dall'attuale art. 59 sopra richiamato, subordinava la proposizione dell'azione da parte di coloro che si fossero ritenuti *"lesi dall'esecuzione esattoriale"* a *"dopo il compimento della esecuzione stessa, ai soli fini del risarcimento dei danni"*.

La giurisprudenza, infatti, ha sempre costantemente interpretato la subordinazione dell'azione risarcitoria al compimento dell'esecuzione, non in senso esclusivamente temporale ma in senso preclusivo, ritenendo che il contribuente ritenutosi leso dovesse in primo luogo e preventivamente contestare le modalità dell'azione esecutiva prima di poter dare corso all'azione secondo le modalità previste dagli articoli 615 e 617 c.p.c.

In ragione di quanto sopra, la giurisprudenza non ritiene ammissibile una generale azione successiva alla conclusione del procedimento esecutivo, poiché rappresenterebbe un modo surrettizio di rimettere in discussione nel merito procedimenti per i quali erano già previsti precisi strumenti di reazione a pena di decadenza.

In questo senso dispone Cassazione civile sez. III, 20/03/2014, n.6521, ritenendo preclusa la proponibilità dell'azione ove il contribuente abbia provveduto al volontario pagamento degli importi richiesti. Ritiene infatti non possibile far valere in sede risarcitoria eventuali motivi di ingiustizia o di illegittimità di atti presupposti o preliminari all'esecuzione che contribuente abbia volontariamente omesso di impugnare nelle competenti sedi. Questo perché, da un lato l'esecutato risulta ormai decaduto dalla possibilità di far valere le proprie doglianze anche in via risarcitoria, e dall'altro poiché la definitività degli atti elimina in radice, se non anche la stessa ingiustizia del danno, quanto meno - in difetto di diverse, ulteriori e specifiche allegazioni - l'elemento soggettivo dell'agente<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Da segnalare che in materia di esecuzione esattoriale conseguente a sanzioni amministrative, un condivisibile orientamento ha proposto un'interpretazione adeguatrice delle disposizioni allora vigenti (art. 54 comma 3 D.P.R. 602/73), ritenendo di dover escludere che la proponibilità della domanda di risarcimento del danno da chi si ritenga leso dalla procedura esattoriale sia condizionata al previo compimento dell'esecuzione stessa (Cassazione civile sez. I, 23/05/2002, n.7533).

## - Commento alla sentenza

La pronuncia n. 17661/2020 in commento, si pone in linea con l'orientamento esposto, ma con un ulteriore sforzo interpretativo revisiona il principio di diritto alla luce della richiamata sentenza n. 114/2018 della Corte Costituzionale.

Con tale arresto giurisprudenziale, la Consulta ha compiuto un notevole passo avanti nella tutela del contribuente all'interno del processo esecutivo esattoriale, dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lett. a), d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, siano ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c.

La sentenza ha posto fine alle disparità di trattamento a carico dell'esecutato esattoriale imposte dalla legge 46/99, che nel nome dell'efficienza dell'azione amministrativa e del diritto pubblico alla riscossione, aveva ristretto il campo delle opposizioni alle sole ipotesi di resistenza agli atti esecutivi.

Richiamando la decisione della Consulta e condividendone integralmente i contenuti, anche per il rigore sistematico ed espositivo, la cassazione fa discendere un importante corollario in riferimento alla questione sottoposta al suo giudizio.

Ritiene, infatti, che l'operata apertura della Corte costituzionale alle opposizioni all'esecuzione esattoriale abbia ulteriormente ristretto il campo di applicazione dell'azione risarcitoria prevista dall'art. 59 D.P.R. 602/73, ampliando ulteriormente l'onere di resistere alle pretese dell'agente della Riscossione da parte del contribuente all'interno del processo esecutivo.

Con la conseguenza, che a causa della *“la specialità del processo esecutivo esattoriale rispetto a quello esecutivo”* l'illegittimità degli atti, *“sia in punto di an debeatur che di quantum”*, debba essere *“fatta valere esclusivamente con le forme previste per le relative opposizioni, se ed in quanto non eccezionalmente escluse”*. E in ragione di ciò, *“deve ritenersi persistente la possibilità di dispiegare l'azione risarcitoria di cui all'art. 59 in riferimento alle pretese tributarie per le quali sia stato impossibile far valere l'inesistenza del credito azionato o altri vizi formali o sostanziali della procedura esecutiva esattoriale”*.

In pratica dunque, da quando è stato dichiarato incostituzionale l'art. 57 D.P.R. 602/73 il limite per l'azione risarcitoria prevista nei confronti dell'agente per la riscossione si è ulteriormente esteso e, di conseguenza, l'art. 59 deve essere interpretato come disposizione di carattere meramente residuale che prevede un'azione di carattere speciale, nella sola ipotesi in cui l'esecutato non abbia potuto far valere le proprie ragioni all'interno del processo.

Da notare che nella fattispecie concreta, l'oggetto del contendere riguardava un'azione di espropriazione immobiliare promossa dall'agente per la riscossione senza tenere conto del fatto che il debito del contribuente, a seguito di successivi pagamenti intervenuti, ammontava ad una somma complessivamente inferiore ad € 8000,00 e pertanto non era proponibile per violazione dell'allora vigente art 76 D.P.R. 602/73.

All'epoca, in ragione della vigenza dell'art. 57 D.P.R. 602/73, l'esecutato non aveva potuto proporre alcun rimedio all'interno del processo ed aveva proposto l'azione al termine dell'esecuzione esattoriale. Pertanto la cassazione, qualificato il vizio come relativo al diritto di procedere e non alle modalità esecutive, ha accolto il ricorso proposto con rinvio al giudice di merito.

In conclusione, al di fuori dei casi antecedenti alla sentenza n. della Corte Costituzionale 114/2018 e di concreta impossibilità di proposizione dell'azione, l'ambito di applicazione dell'art. 59 dovrà intendersi ristretto ad ipotesi residuali di abnormità o grave irregolarità dell'azione esecutiva tali da connotare un'autentica mala fede e violazione dei criteri di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa.

## Corte di Cassazione, sez. III, Sentenza n. 17661 del 25 agosto 2020

### FATTI DI CAUSA

La N.G. srl, succeditrice di Decora Sud di G. & C. sas, ricorre, con atto articolato su due motivi e notificato a mezzo p.e.c. il 15/11/2017, per la cassazione della sentenza n. 3754 del 20/10/2016 della Corte di appello di Napoli, con cui, in accoglimento dell'appello di Equitalia Servizi di Riscossione spa ed in riforma della sentenza del Tribunale di Napoli n. 2843/14, ha definitivamente respinto la domanda risarcitoria avanzata con atto notificato il 28/10/2008 dalla Decora Sud di G. & C. sas - pure nei confronti del Comune di Arzano, ma rigettata nei confronti di questo fin dal primo grado con capo mai reso oggetto di impugnazione - per i danni patiti dall'esecuzione esattoriale ai suoi danni comunque portata a termine dall'agente della riscossione, nonostante la quasi totale estinzione del debito tributario al momento della vendita del cespite pignorato e comunque la riduzione della sua entità al di sotto del limite di Euro 8.000 fissato nel testo vigente pro tempore, dal D.P.R. n. 602 del 1973 art. 76,.

Per l'intimata, vittoriosa appellante avverso la condanna in suo danno in primo grado al pagamento di Euro 337.221,70 (oltre ulteriori interessi sulla sorta capitale di Euro 288.358,50 ed a fronte di un ricavato della vendita esattoriale di Euro 153.484,00, in concreto restituito all'attrice all'esito della relativa procedura), notifica controricorso il suo successore AdER - Agenzia delle Entrate Riscossione; ed il ricorso, avviato dapprima alla trattazione in adunanza camerale, per la quale la ricorrente deposita memoria, è poi, in forza di ordinanza interlocutoria (26/11/2019, n. 30886) resa al suo esito, chiamato alla pubblica udienza di discussione del 06/03/2020: per la quale la ricorrente deposita altresì memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c..

### RAGIONI DELLA DECISIONE

La ricorrente articola due motivi: un primo, di "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 29 settembre 1973, n. 602, art. 76, comma 1, lett. b e art. 57, comma 1, lett. a (nel testo in vigore fino all'entrata in vigore del D.L. 28 novembre 2008, n. 185), e art. 12 preleggi, comma 1, art. 12 preleggi"; ed un secondo, rubricato "omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti", riferito all'esatta entità del credito residuo azionato dall'agente della riscossione.

I due motivi vanno esaminati separatamente, a cominciare dal primo, che la ricorrente riferisce alla qualificazione del limite all'espropriazione immobiliare di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 76 quale causa di impignorabilità del bene anziché condizione di procedibilità dell'azione esecutiva, invocando i principi di Cass. 19270/14 e 27525/14 per escludere che, non trattandosi di pignorabilità, tanto integrasse questione utilmente deducibile solamente con un'opposizione non invece proposta.

Vanno allora ricostruiti la natura ed i presupposti dell'azione intentata dalla qui ricorrente, una volta rilevato come essa sia riconducibile a quella speciale azione risarcitoria concessa all'esecutato in esecuzione esattoriale dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 59 (come sostituito, in uno a tutto il titolo II di tale

provvedimento, dal D.Lgs. n. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 16, comma 1), in base al quale “chiunque si ritenga leso dall’esecuzione può proporre azione contro il concessionario dopo il compimento dell’esecuzione stessa ai fini del risarcimento dei danni”.

Deve ritenersi che le conclusioni già raggiunte nella giurisprudenza di questa Corte sul punto, sia pure in tema di azione risarcitoria contro l’agente della riscossione in caso di esecuzione esattoriale per sanzioni amministrative (Cass. 20/03/2014, n. 6521), vadano, alla stregua dell’evoluzione del quadro normativo, confermate ed anzi estese ad ogni ipotesi di esecuzione esattoriale e quindi anche a quella per crediti tributari.

Infatti, dopo la fondamentale Corte Cost. 31/05/2018, n. 114 (pubblicata sulla

G.U. del 06/06/2018, n. 23), è incostituzionale il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 57, comma 1, lettera a), (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), come sostituito dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 16 (Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma della L. 28 settembre 1998, n. 337, art. 1), nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell’esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all’avviso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50 sono ammesse le opposizioni regolate dall’art. 615 c.p.c.

Può in questa sede bastare un integrale rinvio alla stessa sentenza per la meticolosa ricostruzione del sistema di garanzie e tutele dell’assoggettato all’esecuzione esattoriale, al fine di garantirne la conformità alla Costituzione: per sottolineare come ne riesca rafforzata la conclusione dell’indissolubile correlazione tra l’azione risarcitoria ed i limiti di proponibilità degli ordinari rimedi previsti per il processo esecutivo, al quale ultimo è ordinariamente ricondotto, sia pure quale species ad genus caratterizzata dall’assoluta preminenza dell’esigenza di effettività del recupero per la natura pubblicistica del credito azionato, anche il processo esecutivo esattoriale: nel senso che la peculiare struttura di quest’ultimo, se ed in quanto esclude o limita eccezionalmente la normale tutela giurisdizionale durante la sua pendenza (D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 57 e 58 cit.), non può che ammettere - per non infrangersi contro il disposto

dell’art. 24 Cost. - quanto meno una tutela risarcitoria o per equivalente o successiva, quest’ultima essendo (anche secondo la giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell’Uomo) l’indefettibile minimo presidio di qualunque diritto fondamentale, quale quello di difesa in giudizio.

Ora, il processo esecutivo comporta un sistema chiuso di rimedi e non è ammessa, per inficiare i suoi atti o provvedimenti ed a maggior ragione per porre rimedio alle loro conseguenze, alcuna azione in forme diverse dalle opposizioni esecutive o dalle altre iniziative specificamente previste da detto sistema processuale (tra le ultime: Cass. 18/08/2011, n. 17371; Cass. 20/03/2014, n. 6521; Cass. 02/04/2014, n. 7708; Cass. 31/10/2014, n. 23182; Cass. 29/05/2015, n. 11172; Cass. ord. 14/06/2016, n. 12242; Cass. 06/03/2018, n. 5175; Cass. ord. 23/04/2019, n. 11191; Cass. ord. 28/02/2020, n. 5468).

Se il giudicato risponde ad un’esigenza di certezza, quale indefettibile connotato della tutela del diritto azionato in giudizio, è giocoforza ammettere che anche il processo esecutivo esige la stabilità dei suoi atti; se è vero, infatti, che tale processo costituisce l’estrinsecazione della giurisdizione esecutiva e che questa è sì ancillare o servente rispetto a quella cognitiva, essa ne costituisce però e pur sempre l’indefettibile complemento ed anzi la garanzia di concreta effettività.

Ed una stabilità degli effetti, come nel processo cognitivo è garantita - sul piano formale - dal sistema chiuso delle relative impugnazioni e dalla preclusione anche sostanziale derivante dal mancato o dal vano esperimento delle medesime, così analoga stabilità degli effetti nel processo esecutivo deve ricondursi alla tassatività dei rimedi avverso gli atti di quello ed alla preclusione che deve derivare dal mancato esperimento di essi. Sul punto, “la definitività dei risultati dell’esecuzione... è insita nella chiusura di un procedimento svoltosi con il rispetto di forme idonee a salvaguardare gli interessi contrapposti delle parti, nel quadro di un sistema di garanzie di legalità per la soluzione di eventuali contrasti (artt. 485,615 e 512 c.p.c.), ed è basata sul concetto di preclusione, più ampio di quello di giudicato” (per tutte: Cass. 03/07/1969, n. 2434; in sensi analoghi: Cass. 09/06/1981, n. 3714; Cass. 09/04/2003, n. 5580; Cass. 14/07/2009, n. 16369; Cass. 08/05/2003, n. 7036; dopo un’ampia ricognizione aggiornata delle problematiche, perviene alle stesse conclusioni Cass. 18/08/2011, n. 17371). Come rilevato, in particolare, da Cass. 08/05/2003, n. 7036, “ammettere la proposizione, dopo la conclusione dell’esecuzione e la

scadenza dei termini per le relative opposizioni, di azioni, come quelle di ripetizione dell’indebitato o di arricchimento senza causa, volte a contrastare gli effetti dell’esecuzione stessa sostanzialmente ponendoli nel nulla o limitandoli - è in contrasto sia con i principi ispiratori del sistema, sia con le regole specifiche relativi ai modi e ai termini delle opposizioni esecutive”.

Tanto pare agevolmente ricondursi all’esigenza di legalità intrinseca dell’attività giurisdizionale, la quale implica, a sua volta, che sia possibile e sufficiente, ma al tempo stesso necessario, per i soggetti che se ne

ritengano lesi, reagire all'interno del processo e coi mezzi apprestati dall'ordinamento, affinché il risultato finale possa presumersi conforme a diritto.

Il sistema processuale, in definitiva, non consente la sopravvivenza di pretese di tutela dagli effetti pregiudizievoli dei suoi atti, nemmeno solo risarcitorie, al di fuori delle azioni tipiche a tanto destinate: una volta dismessa, rinunciata o preclusa, per consapevole inerzia e quindi per libera scelta di colui al quale era pur sempre accordata, la tutela primaria, viene meno la ragione di quella risarcitoria o per equivalente.

E deve concludersi nel senso che colui il quale intenda contestare i presupposti di un'azione esecutiva a lui minacciata o nei suoi confronti intrapresa ha l'onere, inteso in stretto senso tecnico, di dispiegare i relativi strumenti processuali, con le forme e le modalità previste dalla disciplina di rito; in mancanza, egli decade dalla possibilità di fare valere le relative ragioni, ogni ulteriore questione sulla loro sussistenza, anche ai soli fini di una tutela risarcitoria, risultando irrimediabilmente preclusa.

Del resto, è correntemente ribadito il principio dell'esclusiva devoluzione al giudice del medesimo processo di ogni pretesa risarcitoria relativa all'intrinseca lamentata illegittimità di quello anche per la manifesta infondatezza della pretesa sostanziale originaria, tanto che una domanda proposta al di fuori del medesimo sarebbe radicalmente improponibile (Cass. 14/06/2012, n. 9734, alle cui argomentazioni e richiami basti qui un integrale rinvio): la responsabilità da attività processuale rappresenta invero una species di quella aquiliana e la relativa potestas agendi non è esercitabile fuori del processo in cui la condotta generatrice di quella responsabilità si è manifestata e, quindi, in via autonoma, consequenziale e successiva, davanti ad altro giudice, salvo i casi in cui la possibilità di attivare il mezzo sia rimasta preclusa in forza dell'evoluzione propria dello specifico processo dal quale la stessa responsabilità aggravata ha avuto origine (Cass. 06/08/2010, n. 18344; Cass. 08/11/2018, n. 28527); in definitiva, l'azione di risarcimento di danni da processo è espressione del diritto di azione, se esercitato però nel processo a tutela della situazione giuridica soggettiva principale che vi sia dedotta e, quindi, come diritto che di tale situazione è conseguenza e che, perciò, lo è anche dell'azione con cui essa è fatta valere (Cass. 18/04/2007, n. 9297).

E, in applicazione di principi generali, una volta concessa, in presenza di presupposti specifici, una determinata azione, questa assorbe e preclude la tutela generale, ove appunto lo impongano le esigenze a presidio della specificità: la responsabilità dei danni da processo va fatta quindi valere, tranne il caso di impossibilità non ascrivibile al preteso danneggiato, esclusivamente nel processo stesso, relativo alla pretesa sostanziale alla cui tutela esso è rivolto.

La specialità del processo esecutivo esattoriale rispetto a quello esecutivo comporta allora che l'illegittimità del primo (come di ogni altro), sia in punto di *an debeatur* che di *quantum*, va fatta valere esclusivamente con le forme previste per le relative opposizioni, se ed in quanto non eccezionalmente escluse. Pertanto, nella misura in cui ancora, dopo la richiamata Corte Cost. n. 114 del 2018, permangono particolari divieti di proponibilità di azioni normalmente concesse a qualunque debitore deve ritenersi persistente la possibilità di dispiegare l'azione risarcitoria di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 59, (e succ. mod. e integr.); e negli stessi limiti, cioè in riferimento alle pretese tributarie per le quali sia stato impossibile far valere l'inesistenza del credito azionato o altri vizi formali o sostanziali della procedura esecutiva esattoriale, è data un'azione di indebito arricchimento od altra di risarcimento, salva la verifica in concreto della sussistenza di tutti gli altri presupposti, anche nei confronti del creditore (e non dell'esattore; in termini: Cass. 18/11/2013, n. 25855).

Del resto (sul punto, in tali sensi espressamente v. la già richiamata Cass. 20/03/2014, n. 6521), la peculiare struttura del processo esecutivo esattoriale, con la scissione istituzionale tra la titolarità del diritto di credito azionato e quella del diritto di agire in via esecutiva, impone all'esattore di agire al verificarsi delle condizioni di legge e secondo le indicazioni vincolanti dell'ente creditore, restando assai limitato l'ambito delle sue facoltà di intervento.

Ne consegue che la mancata impugnazione, quando essa invece era possibile e nei termini a tale scopo fissati, degli atti presupposti dal processo esecutivo esattoriale ne comporta l'inoppugnabilità e vincolatività quanto meno proprio per l'agente della riscossione, elidendo in radice l'ingiustizia del danno (non potendo predicarsi un danno *contra ius* quale conseguenza di un processo, tanto meno esecutivo, che si sia svolto secondo le regole o che tale, per assenza di reazioni ad opera dell'interessato, debba presumersi: visto che l'esecuzione in sé è una conseguenza pregiudizievole per il patrimonio dell'esecutato, ma necessitata dall'esigenza di effettività dell'ordinamento giuridico) l'elemento soggettivo, per il ragionevole affidamento indotto sulla correttezza e sulla doverosità dell'azione esecutiva, tanto in punto di *an* che di *quomodo exsequendum sit*.

A tanto potrebbe apportarsi deroga soltanto, con una residuale rilevanza aquiliana del comportamento dell'agente della riscossione, in caso di una assai peculiare articolazione dell'attività illecita, da allegarsi specificamente in tali sensi dal danneggiato, ove prospettata in un più grave e complesso contesto operativo che ricomprenda l'abnormità o la grave illegittimità di uno o più degli atti di riscossione e la potestà del convenuto agente della riscossione di sottrarsi alla loro attuazione, tali da connotare una sua autentica mala fede e la violazione, da parte dell'agente, dei criteri di imparzialità e buon andamento generalmente applicabili ad ogni pubblica amministrazione.

In definitiva, non è data al debitore assoggettato ad esecuzione esattoriale un'azione di risarcimento del danno, nè ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 59 (e succ. mod. e integr.), nè ai sensi dell'art. 2043 c.c., ove sia mancata l'impugnativa, invece in astratto possibile, dei relativi atti nelle competenti sedi; infatti, da un lato, poichè, fuori dei casi eccezionali in cui sia preclusa la facoltà di contestazione in giudizio dell'esecuzione esattoriale, il diritto di difesa non può essere tutelato se non coi rimedi propri di questa ed all'interno delle azioni su cui questi si articolano, con esclusione della tutela suppletiva o risarcitoria, egli era gravato di un onere in senso tecnico in tale ultimo senso, non adempiuto il quale è quindi decaduto dalla possibilità di azionare quelle doglianze anche in sede meramente risarcitoria; dall'altro lato, la definitività di quegli atti, conseguita alla loro invece possibile mancata contestazione con le forme e nelle sedi proprie, elide in radice, se non anche la stessa ingiustizia del danno, quanto meno - in difetto di diverse ed ulteriori, ma specifiche, allegazioni - l'elemento soggettivo dell'agente.

Resta solo da precisare che la soluzione adottata, in applicazione del principio di diritto appena riassunto, è l'unica in linea con i principi, nazionali di rango costituzionale e sovranazionale, dell'effettività della tutela dei diritti e della certezza del diritto, poichè l'onere di azione risarcitoria in costanza e pendenza del rimedio proprio e tipico del processo esecutivo in concreto azionato risponde ad esigenze di ordinata razionalità della tutela stessa, di perseguimento equilibrato degli specifici interessi pubblicistici posti a base della devoluzione della particolare ragione creditoria ad una forma agevolata di processo esecutivo, di equiordinata garanzia della controparte da potenziali abusi od obiettive ingiustizie (non dovendosi tralasciare che dalle illegittimità del processo è doveroso, ad un tempo, offrire una tutela almeno risarcitoria alla vittima ma anche con le garanzie procedurali del giusto processo al preteso autore dell'illecito) e dell'ordinamento nel suo complesso dall'instabilità dei risultati e degli effetti dell'attività lato sensu giurisdizionale, alla quale pure quella esecutiva e quella esattoriale quale specie della prima si riportano; sicchè è del tutto giustificabile, in equo temperamento dei diversi valori in gioco e se non altro del pari diritto di difesa del preteso danneggiato, la ricostruzione, qui tratteggiata, del sistema nel senso dell'introduzione di tali scansioni temporali e condizioni o presupposti delle rispettive azioni.

Tutto ciò premesso, deve allora verificarsi se, nella specie, all'esecutata fosse concessa, al momento in cui era esecutivamente aggredita, alcuna tutela giurisdizionale: e la risposta deve essere negativa, una volta ricordato che la questione verte sull'applicabilità del limite posto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 76 comunemente indicato come limite di valore per l'espropriazione esattoriale immobiliare.

Si tratta, invero, di norma di frequente interpolazione negli ultimi tempi, siccome particolarmente sensibile alla diversità di impostazione ideologica dell'esecuzione esattoriale di volta in volta prevalente; ed il suo tenore testuale al momento rilevante, cioè subito prima della vendita al terzo esperimento del dicembre 2006, era quello risultante dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 16, comma 1, interamente sostitutivo del relativo capo dell'originario D.P.R. n. 602 del 1973, come modificato: dal D.Lgs. 27 aprile 2001, n. 193, art. 1, comma 1, lett. n); dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 16-bis, comma 1, lett. a); dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 3, comma 40, lett. b-bis), convertito con modificazioni dalla L. 2 dicembre 2005, n. 248: "1. Il concessionario può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente ottomila Euro. Tale limite può essere aggiornato con decreto del Ministero delle finanze.

2. Il concessionario non procede all'espropriazione immobiliare se il valore del bene, determinato a norma dell'art. 79 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito per il quale si procede, è inferiore all'importo indicato nel comma 1".

Al riguardo vanno, in estrema sintesi, applicati i risultati interpretativi della norma anche come successivamente ancora interpolata, benchè elaborati principalmente con riferimento alla casa di abitazione del debitore dalla giurisprudenza di questa Corte (Cass. 12/09/2014, n. 19270; nello stesso senso anche Cass. 30/12/2014, n. 27525), potendo per brevità farsi qui integrale richiamo ai medesimi argomenti: il limite di valore del credito non integra una condizione di pignorabilità del bene, ma, piuttosto, una condizione speciale dell'azione esecutiva esattoriale, visto che quello impedisce all'agente della riscossione di procedere all'espropriazione immobiliare e, quindi, gli preclude di iniziarla o di proseguirla, ove appunto il detto valore, come computato,

non superi quella soglia minima.

Tanto esclude che, per contestare la legittimità dell'inizio o della prosecuzione dell'espropriazione esattoriale immobiliare in relazione all'entità del credito azionato, il soggetto esecutato dovesse proporre un'opposizione all'esecuzione per pignorabilità del bene, in sè consentita anche dal testo originario del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57 dovendo piuttosto, come per ogni condizione dell'azione esecutiva (poco importa se generale o speciale), agire con una ordinaria opposizione ad esecuzione: in quanto tale, però, al momento dei fatti preclusa dalla norma appena richiamata, modificata proprio sul punto soltanto dalla già richiamata pronuncia additiva del giugno 2018 della Consulta e quindi, all'epoca, tale da impedire all'esecutata un'immediata tutela giurisdizionale.

Di conseguenza, l'esecutata non aveva, al momento in cui il processo esecutivo esattoriale aveva luogo con modalità che essa contestava quanto a carenza di una condizione speciale dell'azione esecutiva, altra tutela all'infuori di quella risarcitoria prevista dall'art. 59 medesimo D.P.R.; pertanto, da un lato il relativo motivo di doglianza è fondato e, dall'altro lato, la gravata sentenza non resiste alle relative censure della ricorrente, tanto da dovere essere cassata già solo per questo, in applicazione del seguente principio di diritto: "poichè l'azione risarcitoria contro l'agente della riscossione, prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 59 (e successive modifiche e integrazioni), è data all'esecutato solo ove non abbia potuto esercitare alcun rimedio proprio del processo esecutivo esattoriale, essa è proponibile nel caso di contestazione della violazione del limite di valore del credito azionato con espropriazione esattoriale immobiliare, mossa in prossimità della vendita in tempo anteriore alla sentenza n. 114 del 2018 della Corte costituzionale, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lett. a) medesimo D.P.R. nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50 sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c.".

Tanto non esime dalla disamina del secondo motivo, perchè la corte territoriale, pure avendo escluso di verificare l'applicabilità dell'art. 76 citato sull'erroneo presupposto che esso introducesse un'ipotesi di impignorabilità, ha poi escluso pure che l'importo del credito fosse tale da impedire la prosecuzione del processo, ma sotto il diverso profilo dell'art. 61 medesimo D.P.R. e, quindi, in relazione all'estinzione del procedimento per integrale pagamento del debito (inteso quale somma portata dal ruolo, maggiorata di accessori e spese) in qualunque momento anteriore alla vendita.

Ritiene il Collegio che il motivo, a dispetto della sua formale impostazione sull'omesso esame di un fatto decisivo e per di più sotto il dedotto profilo del travisamento di una prova bene identificata, involga invece un vizio di sussunzione, il quale attiene alla giuridica qualificazione dei fatti materiali e ricorre quando il giudice li riconduce ad una fattispecie astratta piuttosto che ad un'altra (tra molte, Cass. 31/05/2018, n. 13747): infatti, la norma concretamente invocata a parametro dell'illegittimità denunciata rimane, come indicato nel primo motivo, pur sempre l'art. 76 col suo limite minimo di credito complessivo azionato e non l'art. 61, non constando avere l'esecutata mai invocato l'illegittimità della prosecuzione della procedura esecutiva immobiliare per avvenuto integrale pagamento del debito prima del terzo e decisivo esperimento di vendita dell'immobile, ma soltanto deducendo che la relativa sorta capitale era stata ridotta al di sotto del limite di procedibilità.

A tale fine, allora, la corte territoriale avrebbe dovuto verificare non già l'integrale estinzione del debito tributario, ma solamente la minore sua esatta entità al momento in cui la vendita è stata, in tesi illegittimamente, portata a termine e cioè nel dicembre 2006, anzichè nel successivo e quindi irrilevante momento dell'ipotesi o istanza di piano di riparto del gennaio 2007, poichè il ridimensionamento del credito avrebbe reso improcedibile, per come è strutturata la relativa norma, la procedura esecutiva esattoriale nel momento stesso in cui esso si fosse realizzato con la riconduzione del totale al di sotto del relativo limite.

Solo all'esito della puntuale ricostruzione, sulla scorta di quella operata dal giudice di primo grado con analitica disamina delle singole poste di credito e beninteso nei limiti delle contestazioni mosse dall'appellante convenuta già soccombente in primo grado, la corte di merito avrebbe poi dovuto affrontare ex professo la questione se al riguardo fare riferimento alla sola sorta capitale oppure anche al coacervo di questa e degli accessori e delle sanzioni; ciò che, integrando una carente sussunzione e una conseguentemente erronea omissione di valutazione del relativo elemento, assorbe l'ulteriore questione della correttezza o meno della percezione del dato della somma oggetto di restituzione all'esito della procedura, indicata come travisata in sè nel motivo di doglianza, ma appunto non decisiva perchè riferita ad un momento successivo a quello solo rilevante e, comunque, ad un presupposto diverso da quelli di applicabilità dell'art. 76 D.P.R. cit., dall'attrice in risarcitoria sempre invocato - in buona sostanza - in via principale.

Così riqualficato il secondo motivo di doglianza, esso è allora fondato e anche sotto questo profilo la gravata

sentenza va cassata con rinvio alla stessa corte territoriale, ma in diversa composizione, affinché, prima di provvedere al carico complessivo delle spese e quindi anche a quelle del presente giudizio di legittimità, riesamini il materiale istruttorio a sua disposizione anche all'esito delle rituali contestazioni dell'appellante ed al fine di valutare l'applicabilità alla fattispecie della più volte invocata norma del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 76 nel testo sopra ricostruito come vigente *ratione temporis*.

L'accoglimento del ricorso esclude la sussistenza dei presupposti processuali per dare atto - ai sensi della L. 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, che ha aggiunto il comma 1-*quater* al testo unico di cui al D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13 (e mancando la possibilità di valutazioni discrezionali: tra le prime: Cass.14/03/2014, n. 5955; tra le innumerevoli altre successive: Cass. Sez. U. 27/11/2015, n. 24245) - della sussistenza dell'obbligo di versamento, in capo a parte ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per la stessa impugnazione.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Cassa la gravata sentenza e rinvia alla Corte d'appello di Napoli, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, art. 1, comma 1, lett. a) (Decreto del Primo Presidente della Corte Suprema di Cassazione 18-19 marzo 2020, n. 40).

Così deciso in Roma, il 6 marzo 2020. Depositato in Cancelleria il 25 agosto 2020

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

