

#70 12.2020



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › **Imposte patrimoniali e rischi capitali**
- › **Il terzo binario: l'ulteriore ampliamento della responsabilità amministrativa degli enti per delitti tributari**
- › **Le presunzioni nel diritto tributario**
- › **Rateizzazione delle cartelle e problematiche connesse in tema di nullità, decadenze, estinzione del diritto alla riscossione**
- › **Tassazione pilota aeromobile in triangolazione UE: un interpello disastroso**
- › **Notifiche agli irreperibili**
- › **Ancora sull'ICI (IMU) prima casa: la Cassazione chiarisce ulteriormente la fattispecie**



#70.2020

## 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



**Imposte patrimoniali e rischi capitali** . . . . 02

*di Paolo Cardenà*

## Approfondimento

**Il terzo binario: l'ulteriore ampliamento della responsabilità amministrativa degli enti per delitti tributari** . . . . 06

*di Martina Urban*

**Le presunzioni nel diritto tributario** . . . . 18

*di Maurizio Villani*

**Rateizzazione delle cartelle e problematiche connesse in tema di nullità, decadenze, estinzione del diritto alla riscossione** . . . . 22

*di Luca Labano*

**Tassazione pilota aeromobile in triangolazione UE: un interpello disastroso** . . . . 31

*di Paolo Soro*

Notifiche agli irreperibili	....35
-----------------------------	--------

*di Alessandro Villani*

## Giurisprudenza - Commento



### Corte di Cassazione

<i>Ancora sull'ICI (IMU) prima casa: la Cassazione chiarisce ulteriormente la fattispecie</i>	....38
---	--------

(Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza n. 24295 del 3 novembre 2020 e n. 24538 del 4 novembre 2020 )

**commento di Luca Mariotti**

## Giurisprudenza - Fonti

 Corte di cassazione, Sez. V, Sentenza n. 24295 del 3 novembre 2020	....48
 Corte di Cassazione Sez. V, Sentenza n. 24538 del 4 novembre 2020	....52

## Il Punto

### Imposte patrimoniali e rischi capitali



di Paolo Cardenà

Anni addietro, sul mio *blog*<sup>1</sup>, scrissi molto a proposito di imposte patrimoniali e di possibili soluzioni per attenuarne i rischi e gli effetti. L'imposizione patrimoniale fa parte di uno di quei cinque rischi che ho chiamato "I cinque rischi capitali", che sono:

- Fallimenti bancari;
- Imposte patrimoniali;
- Imposte di successione e donazione;
- Ristrutturazione del debito pubblico italiano;
- Uscita dell'Italia dall'euro o dissoluzione della moneta unica

Di questi rischi iniziai a scrivere nel 2012, più o meno all'apice della crisi dell'euro. A quei tempi non fu così facile portare l'attenzione dei risparmiatori e degli investitori su dei rischi, solo potenziali, in grado di minacciare l'integrità dei loro patrimoni. D'altra parte, nel 2012, chi avrebbe mai potuto immaginare che alcune banche italiane sarebbero saltate in aria? Eppure è accaduto e continuerà ad accadere; mentre gli altri rischi continueranno ad essere presenti ancora per molti anni in avanti.

Il livello di intensità dei "Cinque rischi capitali" non è qualcosa di immobile o statico, ma è mutevole e dinamico, e varia al variare di condizione geopolitiche, economiche e politiche. Ad esempio, nel 2012 attribuivo una discreta possibilità alla rottura dell'euro. Ma poi la BCE guidata da Mario Draghi, a mio avviso, ha cambiato il corso della storia e già da anni non

---

1 <http://www.vincitorievinti.com/>

attribuisco a questo rischio elevate probabilità di verificarsi. Ma ciò che è valido oggi non è detto che lo sia anche domani. E questo per una serie di motivi che non sono oggetto di questo testo.

La patrimoniale di cui avete letto in giro, è qualcosa di molto simile ad una proposta avanzata nel 2014 da parte di un sindacato (non ricordo quale: spero possiate perdonarmi se vi dico che non ho un buon rapporto con i sindacati, e ancora meno con i sindacalisti) e di cui, a quei tempi, discussi ampiamente sul *blog*.

Da quel che si legge è una proposta che tende a riformare buona parte delle imposte patrimoniali ora vigenti che colpiscono la ricchezza finanziaria e gli immobili, creando, tra i due asset, un'unica base imponibile da colpire con aliquote progressive in base allo scaglione di ricchezza. Il fine, neanche a dirlo, è quello di estrarre più gettito.

Il fatto è che temo che chi ha proposto questa imposta non abbia la più pallida idea delle articolazioni della ricchezza degli italiani, né della distribuzione. Il rischio è che quando si accorgeranno che il gettito sarà ben più basso di quello che loro ipotizzano, correranno ad inasprire le aliquote colpendo principalmente coloro che per questa crisi stanno pagando e pagheranno il prezzo più salato: la classe media, la vera spina dorsale del paese.

Forse mi sbaglio o pecco di ottimismo, ma credo che anche questa svolta scamperemo dal rischio di una simile imposizione. E questo per alcune ragioni assai facili da comprendere.

Molto telegraficamente:

l'economia è al collasso, e in Italia più che altrove. Di conseguenza, parlare di imposizioni fiscali in questo contesto, con decine o centinaia di migliaia di attività che forse non riusciranno a riaprire, è pura miopia e pressapochismo. L'Europa, quando è iniziata la pandemia, ha sospeso tutte le regole di bilancio al fine di dare spazio fiscale a tutti i paesi in modo che potessero soccorrere finanziariamente le loro imprese, i cittadini e le famiglie. Cosa che è avvenuta in tutti i paesi europei con maggior efficacia e intensità rispetto a quanto avvenuto in Italia.

Inoltre, la BCE ha varato un piano straordinario di acquisto titoli dedicato proprio a contrastare gli effetti della pandemia (Pandemic Emergency Purchase Programme) e probabilmente verrà intensificato ed esteso a tutto il 2021. L'Italia, per effetto di queste decisioni, nonostante la devastazione economica prodotta dalla pandemia e l'elevato debito pubblico, colloca titoli di stato a tassi ai minimi storici, e nelle scadenze più brevi sono addirittura negativi.

Tutto questo ci porta a dire che l'Italia, almeno in questo momento e probabilmente anche nel prossimo futuro immaginabile, non ha e non avrà esigenze di cassa tali da giustificare un inasprimento della tassazione, che peraltro tende a colpire proprio chi più di tutti ha subito gli effetti della crisi.

Quindi tutte rose e fiori? Per nulla.

E' evidente che quando passerà l'emergenza dell'epidemia, o per essere più realisti, quando i paesi del nord Europa considereranno non più utile (per loro) un simile rilassamento fiscale, le cose cambieranno. Quindi verrà reintrodotta il vincolo di bilancio, magari su basi diverse rispetto a quelle che abbiamo avuto fino a otto mesi fa, ed è altrettanto evidente che qual-

cuno, probabilmente, presenterà il conto da pagare.

Ma non capisco la strategia che si vuole perseguire anticipando i tempi, se non quella di portare ulteriore distruzione dove già esistono macerie fumanti.

Se dovessi scommettere i miei due centesimi direi che sventolare lo spettro della patrimoniale è utile a far digerire meglio all'opinione pubblica l'inasprimento delle imposte di successione e donazione, che considero, anche in questa fase, il rischio più concreto. Qualsiasi imposta patrimoniale che si farà in futuro ( e credo che si farà) verrà fatta dopo l'inasprimento (anche feroce) dell'imposta di successione.

Quest'ultima tipologia di imposte, pur essendo sempre di origine patrimoniale (perché colpiscono i patrimoni che cadono in successione) tendono ad essere maggiormente accettate dall'opinione pubblica e hanno il vantaggio di non deteriorare in modo aggressivo il consenso politico di chi le introduce; cosa che invece generalmente avviene quando si parla di imposte patrimoniali. Senza trascurare il fatto che l'Italia, almeno dal punto di vista successorio, è considerata quasi un paradiso fiscale.

Un'ultima considerazione: coloro che acclamano le imposte patrimoniali, magari a margine di qualche commento dei politici che le propongono, non si rendono conto che saranno proprio loro a subirne gli effetti più aggressivi. Costoro, persuasi dalla logica della redistribuzione della ricchezza, ignorano che ciò che verrà redistribuito sarà proprio il loro patrimonio.



*“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**



## Il terzo binario: l'ulteriore ampliamento della responsabilità amministrativa degli enti per delitti tributari

di Martina Urban

Avvocato penalista

### 1. Introduzione

Nell'ultimo anno solare, il Legislatore ha apportato rilevanti modifiche al sistema penale-tributario, attraverso tre interventi normativi successivi, dimostrando il chiaro intento di ampliare la risposta punitiva del fenomeno dell'evasione, confidando che l'inasprimento delle sanzioni possa assolvere alla funzione di prevenire condotte pregiudizievoli per gli interessi erariali.

Come già scritto in precedenza su questa stessa Rivista<sup>1</sup>, con l'emanazione del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, in tema di modifiche urgenti al sistema fiscale, nell'autunno del 2019 inizialmente il Legislatore ha aumentato le pene per le principali fatti-

specie di reato ed ha abbassato le soglie di punibilità in caso di "dichiarazione infedele" (di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000), nonché per i delitti in materia di omesso versamento di IVA o di ritenute, (di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter*), ampliandone quindi l'ambito di punibilità.

La portata innovativa di questo primo intervento legislativo (contenuto nell'art. 39 del Decreto Legge n. 124/2019) non ha riguardato solo **l'ampliamento della punibilità o l'inasprimento delle pene** relative a talune singole fattispecie di reato – rimaste tuttavia inalterate nei loro elementi essenziali - ma va ricollegata soprattutto all'introduzione per la maggior parte dei delitti tributari dell'istituto della **confisca allargata di cui all'art. 240 *bis* cod. pen.** (in caso di evasione di particolare entità), nonché **l'estensione della responsabilità amministrativa degli enti dipendente da**

<sup>1</sup> M. Urban, "Delitti tributari e responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato: il terzo binario" in Riv. iltributo.it, Approfondimento 3.4.2020 n. 63

**reato** in relazione al delitto di *“dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”*, di cui all’art. 2 del D.Lgs n. 74/2000.

Tuttavia, le suddette norme, pur essendo contenute in un Decreto Legge, non sono entrate immediatamente in vigore, dal momento che lo stesso art. 39, comma 3, del citato D.L. n. 124/2019, ha differito la loro efficacia al momento della conversione in legge.

Senonché, con la conversione in legge del Decreto Legge n. 124/2019, il testo dell’art. 39 è risultato profondamente diverso rispetto a quello originario (peraltro mai entrato in vigore).

In primo luogo, **l’abbassamento della soglia di punibilità riguarda unicamente il delitto di “dichiarazione infedele”**, punibile allorché l’imposta evasa sia superiore ad euro centomila e sempreché gli elementi attivi sottratti all’imposizione siano superiori al dieci per cento di quelli attivi indicati in dichiarazione o, comunque, siano superiori ad euro 2 milioni.

Al contrario, in relazione ai reati di omesso versamento di IVA o di ritenute (di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter*), viene mantenuta la formulazione precedente (non essendo stata convertita la norma che li riguardava), per cui gli stessi non risultano oggetto di alcuna modifica normativa e continuano ad essere perseguiti solo qualora l’imposta o le ritenute non versate siano superiori, rispettivamente, ad euro 150.000 o 250.000.

Inoltre, in sede di conversione, **la causa di non punibilità connessa all’integrale pagamento del debito tributario**, di cui all’art. 13 del D.Lgs n. 74/2000, è stata ampliata anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta di cui agli art. 2 e 3 del citato testo normativo, seppure in relazione ad ipotesi limitate, con il chiaro intento “premiale” per il contribuente-imputato, per indurlo all’adem-

pimento degli obblighi fiscali e, quindi, al soddisfacimento degli interessi erariali.

In particolare, i delitti di *“dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”* ex art. 2 e di *“dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”* di cui all’art. 3 del citato D.Lgs n. 74/2000, non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l’autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Infine, per quanto qui interessa, la novità legislativa più rilevante delle norme entrate in vigore nel dicembre 2019 riguarda **l’inserimento nell’elenco tassativo dei reati da cui discende la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche di cui al D. Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 dei delitti tributari aventi carattere fraudolento** (*“dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”* ex art. 2, *“dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”* di cui all’art. 3, *“emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti”* di cui all’art. 8, *“occultamento e distruzione di documenti contabili”* ex art. 10, nonché *“sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte”* di cui all’art. 11 del D.Lgs n. 74/2000).

Da ultimo, ad estate inoltrata, **la materia relativa alla responsabilità amministrativa degli enti è stata ulteriormente ampliata con la approvazione del D.Lgs. 14 luglio 2020, n. 75, di attuazione della Direttiva (UE) 2017/1371** relativa alla lotta contro la

frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale.

In base alle previsioni dell'art. 5 del suddetto D.Lgs n. 75/2020, **la responsabilità amministrativa degli enti è configurabile anche in relazione ai delitti privi di natura fraudolenta**, come quelli di "dichiarazione infedele", "omessa dichiarazione" e "indebita compensazione", a condizione che la condotta sia stata commessa **nell'ambito di un sistema fraudolento transfrontaliero e che abbia determinato una evasione ai fini IVA per un importo non inferiore a dieci milioni di euro**.

Attualmente, l'art. 25 *quinquiesdecies*, del D. Lgs. n. 231/2001, introdotto dall'art. 39, comma 2, del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni nella L. 19 dicembre 2019, n. 157 e modificato dall'art. 5 del D.Lgs n. 75/2020, prevede che:

*"1. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:*

*a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;*

*b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*

*c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;*

*d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;*

*e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*

*f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*

*g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.*

*1-bis. In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, se commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:*

*a) per il delitto di dichiarazione infedele previsto dall'articolo 4, la sanzione pecuniaria fino a trecento quote;*

*b) per il delitto di omessa dichiarazione previsto dall'articolo 5, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*

*c) per il delitto di indebita compensazione previsto dall'articolo 10-quater, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.*

*2. Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati ai commi 1 e 1-bis, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria e' aumentata di un terzo.*

*3. Nei casi previsti dai commi 1, 1-bis e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)".*

## 2. La responsabilità amministrativa delle persone giuridiche

In generale, nei confronti dell'ente sussiste la responsabilità amministrativa di cui al D.Lgs n. 231/2001 per gli illeciti amministrativi dipendenti dai reati commessi nel suo interesse o vantaggio da soggetti che rivestono una posizione apicale in azienda o da soggetti ad essi sottoposti.

Il D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 ha introdotto nel nostro ordinamento un sistema di prevenzione e sanzione dei crimini connessi allo svolgimento delle attività economiche direttamente nei confronti dell'ente nel cui ambito si è realizzato l'illecito, in considerazione del fatto che le condotte illecite determinano un pregiudizio per il regolare funzionamento del mercato.

La finalità di tale normativa è duplice: da un lato si propone di reprimere in maniera efficace comportamenti criminosi commessi nell'ambito dell'attività di impresa e, dall'altro, persegue una finalità essenzialmente preventiva, diretta ad impedire la realizzazione di condotte illecite attraverso l'adozione di una organizzazione trasparente e meccanismi di controllo al suo interno<sup>2</sup>.

Tale responsabilità è tuttavia configurabile unicamente in relazione a talune specifiche fattispecie di reato connesse ad una sorta di "economia illegale" realizzata dall'ente nella ricerca del profitto, sia nel caso di una politica aziendale, che nelle ipotesi di mancanza di organizzazione e controllo.

In tal senso, il legislatore, preso atto dell'incremento del fenomeno, ha recepito l'esigenza di dover punire direttamente gli enti nell'interesse o a vantaggio dei quali

il reato è stato posto in essere, tenendo altresì conto della maggiore capacità criminale dell'azienda rispetto a quella del singolo, non foss'altro che per la maggiore disponibilità economica.

Nel nostro ordinamento le persone giuridiche non esprimono una volontà propria, ma agiscono attraverso i soggetti che compongono i propri organi (c.d. rappresentanza organica), con la conseguenza che solo le persone fisiche possono soggiacere alla sanzione penale, pur avendo commesso i reati nell'interesse dell'ente, in ossequio al principio costituzionale di cui all'art. 27 Cost, in base al quale la responsabilità penale è personale.

Per tale ragione, il Legislatore ha configurato la autonoma punibilità dell'ente come un *tertium genus* di responsabilità, definita "amministrativa" - proprio per non porsi in contrasto con il dettato costituzionale - la quale presenta caratteri del tutto peculiari, poiché dipende dalla realizzazione di un reato ed è accertata necessariamente nell'ambito del procedimento penale, con l'applicazione di sanzioni pecuniarie e interdittive (oltre alla confisca) particolarmente afflittive.

Inoltre, la persona giuridica risponde per "colpa di organizzazione", sulla base del principio per cui l'ente è tenuto ad eliminare o minimizzare il rischio che le finalità aziendali siano perseguite con modalità illecite<sup>3</sup>, per cui assume un ruolo centrale proprio la prevenzione del rischio di reato all'interno dell'impresa, attraverso procedure operative che consentano una verifi-

<sup>2</sup> Cfr. A. Traversi, S. Gennai, "Diritto Penale Commerciale", Padova, 2017.

<sup>3</sup> "In tema di responsabilità da reato degli enti, la colpa di organizzazione, da intendersi in senso normativo, è fondata sul rimprovero derivante dall'inottemperanza da parte dell'ente dell'obbligo di adottare le cautele, organizzative e gestionali, necessarie a prevenire la commissione dei reati previsti tra quelli idonei a fondare la responsabilità del soggetto collettivo, dovendo tali accorgimenti essere consacrati in un documento che individua i rischi e delinea le misure atte a contrastarli" Cassazione penale sez. un., 24 aprile 2014, n.38343.

ca della legalità delle prassi aziendali.

In tale prospettiva, ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs n. 231/2001, l'ente non risponde se prova di aver predisposto un adeguato Modello di Organizzazione e Gestione (MOG) idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi, di aver affidato il compito di vigilanza ad un apposito Organismo autonomo e che i soggetti che hanno commesso il reato abbiano eluso fraudolentemente il suddetto Modello.

Ovviamente, non vi è alcun obbligo per le Società di dotarsi di un MOG, ma ciò appare senz'altro opportuno, non solo per una eventuale difesa in giudizio, ma anche per amministrare al meglio l'impresa, dato che la cattiva gestione è il fattore che spesso favorisce i comportamenti illeciti.

Tuttavia, l'adozione di un MOG non determina un'automatica esimente per la persona giuridica, dato che il Modello organizzativo deve essere specifico, attuale e dinamico, nel senso che deve essere aggiornato a seconda dei mutamenti aziendali e delle novità legislative.

In assenza di un Modello di Organizzazione e Controllo, la responsabilità dell'ente andrà esclusa unicamente *“allorché sia dimostrata l'adozione di misure cautelari idonee a prevenire i reati dei sottoposti, ancorché non formalizzati in un modello, dovendosi, in tal caso, provare (al fine di affermare la responsabilità dell'ente) che il fatto sia stato propiziato dall'inosservanza del dovere di direzione e vigilanza”*<sup>4</sup>.

La sussistenza della responsabilità ex D.Lgs n. 231/2001 viene accertata nell'ambito del procedimento penale di cognizione dei reati presupposto e comporta l'applicazione di sanzioni particolarmente gravose: in primo luogo, in relazione a ciascuna fat-

tispecie di reato, il Legislatore individua una sanzione amministrativa pecuniaria da determinarsi sulla base della gravità del fatto e delle condizioni economiche dell'ente. Inoltre, in presenza di danno di rilevante entità o di reiterazione, all'ente potranno essere applicate anche le sanzioni interdittive (l'interdizione dall'esercizio dell'attività, la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni, il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi), oltre alla confisca del prezzo o profitto del reato, nonché la pubblicazione della sentenza di condanna.

Da ultimo, occorre precisare che la responsabilità amministrativa degli enti non è astrattamente configurabile per qualunque fattispecie di reato, ma unicamente in relazione a quelle contenute nell'elenco tassativo e, da ultimo, nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa il Legislatore ha inserito anche i delitti tributari che strutturalmente sono strettamente connessi alla politica aziendale e all'attività di impresa e nella quasi totalità dei casi sono perpetrati a vantaggio o nell'interesse dell'ente.

### **3. L'inserimento dei delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti**

L'ampliamento della responsabilità amministrativa degli enti per delitti tributari è stata introdotta **in esecuzione della Direttiva UE 2017/1931 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (c.d. Direttiva PIF)**, la

<sup>4</sup> Cassazione penale sez. VI, 25 settembre 2018, n.54640.

quale ha la finalità - tra le altre - di indurre gli Stati membri a dotarsi di adeguate misure sul piano del diritto penale per fare fronte al fenomeno delle **gravi frodi IVA** che danneggiano gli interessi finanziari dell'Unione Europea.

Tra le misure di diritto penale da adottare, la Direttiva ha espressamente previsto la responsabilità delle persone giuridiche, in ordine alle fattispecie criminose fraudolente e transnazionali che possano determinare una grave frode IVA<sup>5</sup>.

Il Legislatore europeo, ai sensi dell'art. 2, comma 2, della Direttiva, indica i criteri in base ai quali i **reati "contro il sistema comune dell'IVA" dovrebbero essere considerati "gravi"** e, cioè, qualora siano stati posti in essere attraverso **condotte intenzionali**, siano **connessi al territorio di due o più Stati membri** e diano luogo ad un **danno complessivo almeno pari a 10 milioni di euro**.

Recependo la Direttiva in questione, il Legislatore italiano ha quindi ampliato la responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato ai delitti tributari, introducendo tuttavia **regole più severe e restrittive rispetto a quelle imposte dalla Direttiva in questione**.

Infatti, la disciplina interna è innanzitutto applicabile non solo alle società, ma nei confronti di tutti gli enti sottoposti alla disciplina di cui al D. Lgs. n. 231/2001 (compresi quindi associazioni e fondazioni senza personalità giuridica).

Inoltre, in base alla recente novità legislativa, **l'ente è chiamato a rispondere non**

**solo per le "gravi frodi IVA" così come definite nella Direttiva del 2017, ma in relazione a tutti i reati tributari aventi natura fraudolenta e, da ultimo, anche per i delitti non fraudolenti, seppure a determinate condizioni.**

In tal senso, in riferimento ai delitti tributari più gravi di *"dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"*, *"dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"*, *"emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"* e *"sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte"*, di cui agli artt. 2, 3, 8 e 11 del D.Lgs n. 74/2000, **la condotta è considerata tout court "grave frode", senza limiti quantitativi**, salvo prevedere una riduzione del trattamento sanzionatorio per le fattispecie più lievi.

Inoltre, nell'elenco tassativo dei reati presupposto vengono inseriti anche i delitti di *"dichiarazione infedele"*, *omessa dichiarazione* e *"indebita compensazione"* che **non hanno natura fraudolenta**, a condizione che tali fattispecie abbiano determinato una evasione di imposta non inferiore a 10 milioni di euro e che siano stati commessi nell'ambito di un sistema transfrontaliero.

Infine, si rileva che nel "sistema 231" attuale **la responsabilità degli enti non è connessa unicamente all'evasione dell'IVA, ma anche a quella delle imposte dirette**, per cui viene introdotto uno strumento di prevenzione e repressione delle condotte dirette non solo a pregiudicare gli interessi finanziari dell'Unione, ma anche a tutela dell'Erario italiano.

In definitiva, **l'esecuzione della Direttiva PIF ha rappresentato l'occasione per il Legislatore interno di inasprire il trattamento sanzionatorio per il fenomeno dell'evasione fiscale, determinando, in particolare modo, una significativa estensione della responsabilità degli enti a tutti i possibili reati tributari senza considerare che, l'or-**

5 A tale riguardo, la Direttiva precisa che "la nozione di reati gravi contro il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto («IVA») istituito dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio fa riferimento alle forme più gravi di frode dell'IVA, in particolare la frode carosello, la frode dell'IVA dell'operatore inadempiente e la frode dell'IVA commessa nell'ambito di un'organizzazione criminale, che creano serie minacce per il sistema comune dell'IVA e, di conseguenza, per il bilancio dell'Unione".

**dinamento prevede già numerosi profili sanzionatori per la repressione del fenomeno dell'evasione fiscale.**

#### **4. Il terzo binario sanzionatorio**

Con l'introduzione dei delitti tributari nel novero dei reati presupposto della responsabilità degli enti ex 231, in caso di violazioni delle leggi tributarie che costituiscono altresì fattispecie di reato dal punto di vista penale, non è configurabile solo il c.d. "doppio binario" (per cui sono applicabili sanzioni sia dal punto di vista penale che sul piano amministrativo-tributario), ma vi sarà altresì la possibilità di cumulare un'ulteriore forma di responsabilità per gli stessi fatti direttamente a carico della persona giuridica: una sorta di **terzo binario punitivo**<sup>6</sup>.

In primo luogo, quanto al rapporto tra la sanzione prevista dalle leggi tributarie e quella penale, l'art. 19 del D.Lgs n. 74/2000 dispone che quando uno stesso fatto costituisce illecito amministrativo e fattispecie penalmente rilevante, si applica la disposizione speciale e che, in ogni caso, permane la responsabilità per la sanzione amministrativa per le persone giuridiche diverse dalle persone fisiche concorrenti nel reato.

Per tale ragione, nei confronti del contribuente persona giuridica viene irrogata la sanzione amministrativa pecuniaria, anche in concorrenza con l'applicazione delle sanzioni penali nei confronti dell'autore del reato.

Tuttavia, in caso di una violazione tributaria che costituisca anche illecito penale riferibile all'attività di impresa di una so-

cietà, l'ordinamento attuale prevede l'applicabilità di **sanzioni penali** a carico della persona fisica autore del reato, mentre nei confronti della persona giuridica verranno irrogate le **sanzioni tributarie**, nonché **quelle previste per la responsabilità amministrativa degli Enti** dipendente da reato, oltre alla **confisca** del profitto del reato.

Per fare un esempio, nel caso in cui venisse accertato che una Società ha presentato una dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti, in base alla recente modifica normativa, **nei confronti della persona fisica** che ha sottoscritto la dichiarazione potrebbero venire applicate **la pena della reclusione** da 4 anni a 8 anni (ovvero da 1 anno e sei mesi a 6 anni se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a centomila euro), oltre alle **sanzioni accessorie di cui all'art. 12 del D. Lgs. n. 74/2000** (tra cui l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche, incapacità a contrattare con la P.A., interdizione dai pubblici uffici etc. nonché, a determinate condizioni, la limitazione della concessione della sospensione condizionale della pena) e, inoltre, il Giudice penale dovrà disporre la **confisca del profitto o prezzo del reato**, di cui all'art. 12 *bis* del D.Lgs n. 74/2000 **ed, eventualmente, anche quella "allargata"** di cui all'art. 240 *bis* cod. pen. in casi particolari.

Inoltre, **nei confronti della persona giuridica**, dal punto di vista tributario, oltre al recupero delle maggiori imposte, saranno applicabili le **sanzioni tributarie** a norma degli artt. 1 e 5 del D.Lgs n. 471/1997, nonché le sanzioni previste dall'art. 25 *quinqüiesdecies* Dlgs n. 231/2001.

A tale ultimo riguardo, **qualora l'ente venisse ritenuto responsabile ai sensi del D.Lgs n. 231/2001**, potranno essere applicate la **sanzione amministrativa pecunia-**

<sup>6</sup> M. Urban, "Delitti tributari e responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato: il terzo binario" in Riv. iltributo.it, Approfondimento 3.4.2020 n. 63

ria fino a quattrocento quote (determinate tra un minimo di euro 258 e un massimo di euro 1549 per ciascuna quota) nonché, in caso di recidiva o profitto di rilevante entità, una **sanzione interdittiva** (divieto di contrattare con la P.A., esclusione da finanziamenti agevolazioni o contributi e revoca di quelli già concessi o divieto di pubblicizzare beni o servizi), oltre alla **pubblicazione della sentenza di condanna** e, infine, la **confisca** del prodotto o profitto di reato *ex art. 19 D.Lgs n. 231/2001*.

Occorre quindi porsi il problema del coordinamento tra le varie disposizioni e l'eventuale ragionevolezza di un sistema punitivo così articolato in ordine al medesimo fatto.

In primo luogo, ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs n. 74/2000, il procedimento amministrativo è autonomo da quello tributario, onde evitare che quest'ultimo resti sospeso in attesa della decisione definitiva del Giudice Penale: sussiste un "**doppio binario**", per cui i due procedimenti proseguono su strade parallele, con regole processuali proprie.

E' da precisare che i due ambiti non rimangono del tutto separati, dato che **determinati fatti che si verificano nel procedimento amministrativo possono costituire elementi rilevanti anche in ambito penale come, ad esempio, l'estinzione del debito tributario**, che costituisce in talune ipotesi una causa di non punibilità ovvero una circostanza attenuante ad effetto speciale e, dal punto di vista processual-penalistico, consente l'accesso al rito speciale della applicazione della pena si richiesta di cui agli artt. 444 e segg. cod. proc. pen. (il c.d. "patteggiamento").

In assenza di una specifica norma sul punto, il problema si pone in ordine al coordinamento delle sanzioni irrogate direttamente nei confronti della persona giuridica e quelle derivanti dalla sua responsabilità

*ex D.Lgs n. 231/2001*.

Da un lato, infatti, il presupposto da cui discende la sanzione sarebbe diverso: dal punto di vista amministrativo, si tratta di punire la violazione della norma tributaria, mentre ai sensi della normativa 231 la responsabilità discende dal fatto che la violazione della norma tributaria derivi da una "colpa da organizzazione".

Tuttavia, la risposta punitiva ad un comportamento illecito deve essere comunque proporzionata alla sua gravità, altrimenti è irragionevole.

Quanto al problema della possibile duplicazione o triplicazione delle sanzioni per i medesimi fatti, occorre quindi valutare se si determini nel caso concreto una **violazione del principio del *ne bis in idem***, sancito dall'art. 50 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e riconosciuto anche a livello europeo, per cui ciascun cittadino ha il diritto di non essere punito con una seconda sanzione di natura penale, qualora sia già stato condannato in via definitiva ad una pena idonea a reprimere l'illecito in modo efficace, proporzionato e dissuasivo.

Nel nostro ordinamento, la Corte di Cassazione Penale, con sentenza del 22 settembre 2017, n. 6993 (depositata il 14 febbraio 2018), richiamandosi alla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, ha ribadito la **legittimità di un sistema sanzionatorio duplice**, che faccia ricorso a procedimento penali e amministrativi per le condotte di evasione fiscale, purché le plurime risposte sanzionatorie non comportino un sacrificio eccessivo per l'interessato ed, in particolare, i due procedimenti siano connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> In particolare ha affermato che "secondo la Corte EDU, la disposizione convenzionale non esclude lo svolgimento parallelo di due procedimenti, purché essi appaia-

Sennonché, la Suprema Corte non chiarisce quali siano i criteri per valutare la proporzionalità della pena né quali siano i “meccanismi” correttivi per garantire la suddetta proporzionalità.

Inoltre, in merito ai rapporti tra procedimento penale e tributario, è intervenuta la Corte Costituzionale che, con la sentenza 2 marzo 2018, n. 43, ha aperto la possibilità di riconsiderare l’applicabilità del principio del *ne bis in idem* in materia, dal momento che, sulla scorta della giurisprudenza della Corte EDU (sent. 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11), gli Stati membri - nel perseguire finalità di interesse generale - hanno la facoltà di punire una condotta illecita con un duplice sistema sanzionatorio, purchè tali procedimenti risultino **coordinati nel tempo e nell’oggetto**, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come **preordinati a un’unica, prevedibile e non sproorzionata risposta punitiva**, avuto specialmente riguardo all’entità della pena complessivamente irrogata.

In tal senso, anche la Corte di Giustizia dell’Unione Europea, nella sentenza Menci<sup>8</sup>, ha affermato che un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale può essere giustificato allorché detti procedimenti realizzano “scopi complementari”, **purchè il cumulo di procedimenti e di sanzioni previsto da una normativa nazionale non superi i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi**

---

no connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta, e purchè esistano meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie nel loro complesso proporzionate e, comunque, prevedibili, verificando gli scopi delle diverse sanzioni e dei profili della condotta considerati, la prevedibilità della duplicità delle sanzioni e dei procedimenti, i correttivi adottati per evitare ‘per quanto possibile’ duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova e, soprattutto la proporzionalità complessiva della pena”.

8 Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, sent. 20 marzo 2018, Menci (C-524/15)

### **legittimi perseguiti dalla normativa di cui trattasi.**

Ferma restando, quindi, la legittima duplicazione di sanzioni sul piano amministrativo e su quello penale, ci si domanda come si possa conciliare tale “doppio binario” con la responsabilità amministrativa dipendente da reato di cui all’art. 231/2001.

Occorre innanzitutto sottolineare come la stessa Direttiva PIF - che ha ispirato i recenti interventi legislativi in materia - dispone in ogni caso che *“l’auspicato effetto deterrente dell’applicazione di sanzioni penali impone particolare cautela con riferimento ai diritti fondamentali. La presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti, in particolare, dalla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea («Carta»), segnatamente il diritto alla libertà e alla sicurezza, la protezione dei dati di carattere personale, la libertà professionale e il diritto di lavorare, la libertà d’impresa, il diritto di proprietà, il diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale, la presunzione d’innocenza e i diritti della difesa, i principi della legalità e della proporzionalità dei reati e delle pene e il principio del ne bis in idem. La presente direttiva mira a garantire il pieno rispetto di tali diritti e principi e deve essere attuata di conseguenza”* (cfr. punto n. 28 del preambolo della stessa Direttiva 2017/1371).

Tuttavia tali principi, tra cui quello del divieto di *bis in idem*, sono formulati per tutelare i diritti delle persone fisiche e quindi appare dubbio che sia direttamente applicabili anche ad una persona giuridica, ancorché ente meritevole di riconoscimento e tutela da parte dell’ordinamento in quanto espressione delle libertà individuali dei cittadini.

In ogni caso, fermo restando che le misure attuative della Direttiva debbano essere

dissuasive, si rileva che comunque *“i livelli delle sanzioni non dovrebbero andare oltre quanto è proporzionato ai reati”*, così come previsto dal Legislatore europeo e, dal punto di vista costituzionale, l’eventuale sproporzione della risposta punitiva dell’ordinamento andrebbe censurata sotto il profilo della violazione del principio di ragionevolezza.

### **5. La (ir)rilevanza del pagamento del debito tributario**

La questione più rilevante che si pone all’interprete è il fatto che **il pagamento del debito tributario non comporti alcun effetto in ordine all’accertamento della responsabilità amministrativa dell’ente ex D. Lgs n. 231/2001, che risulta indifferente alle vicende dell’obbligazione tributaria.**

Infatti, in caso di pagamento del debito erariale, il Legislatore non ha previsto alcuna causa esimente o estintiva della responsabilità amministrativa dell’ente, nè alcuna specifica attenuante.

Ciò contrasta con l’intento del Legislatore del sistema penale tributario delineato all’interno del DLgs n. 74/2000 che, per la persona fisica autore del reato, ricollega all’estinzione dell’obbligazione tributaria numerosi effetti premiali, quali l’applicabilità di una causa di non punibilità (anche se a determinate condizioni) o il riconoscimento di una circostanza attenuante ad effetto speciale, nonché il fatto di evitare l’irrogazione delle sanzioni accessorie di cui all’art. 12 del citato D.Lgs. n. 74/2000.

Inoltre, **la mancanza di una previsione espressa che determini effetti premiali per l’estinzione del debito tributario sembra risultare in contrasto con la principale finalità della normativa di cui al D.**

**Lgs n. 231/2001** che è diretta, oltre che a prevenire gli illeciti, soprattutto a riparare alle conseguenze negative derivanti dai reati commessi nell’ambito di impresa.

In nessun caso l’estinzione del debito tributario costituisce causa di non punibilità per l’ente e - al limite - potrà essere valutata unicamente quale condotta riparatrice volta a reintegrare l’offesa perpetrata con la realizzazione del reato, ai fini dell’applicabilità dell’attenuante ad effetto speciale di cui all’art. 12, comma 2, del D.Lgs n. 231/2001.

Ciò determina una **forte discrasia con quanto previsto dal D. Lgs. n. 74/2000 in ordine alla punibilità delle persone fisiche.**

Come detto sopra, i soggetti chiamati a rispondere dei reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l’autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Il soggetto persona fisica che ha commesso il delitto tributario nell’ambito dell’impresa ha senz’altro interesse a versare quanto dovuto per far venir meno la sua punibilità, prima dell’inizio della verifica fiscale, mentre la società (che è il soggetto in grado di estinguere il proprio debito fiscale) al contrario potrebbe non aver interesse ad effettuare il suddetto pagamento, dato che la sua responsabilità

non viene meno<sup>9</sup>.

## 6. Il rapporto tra confisca 231 e pagamento del debito tributario

Sotto un diverso profilo, si rileva la mancanza di una norma di raccordo che esplicitamente escluda la confisca a carico dell'ente nell'ipotesi di estinzione del debito tributario o nel caso in cui sia già stata eseguita la confisca ai sensi dell'art. 12 *bis* del D.Lgs n. 74/2000.

In generale, la confisca a carico degli enti collettivi prevista dagli artt. 9 e 19 del D. Lgs n. 231/2001 è configurata come una sanzione autonoma e principale rispetto a quelle pecuniarie ed interdittive<sup>10</sup> e si applica obbligatoriamente in caso di accertamento della responsabilità dell'ente, al fine di eliminare i vantaggi economici che la Società ha tratto dalla realizzazione del reato.

La confisca ha ad oggetto il profitto o il prezzo derivante dall'illecito, ed ha la funzione di trasformare il vantaggio derivante dal reato in un costo per l'impresa, affinché l'ente inneschi un circolo virtuoso diretto a prevenire ulteriori condotte criminose nel suo ambito.

Nel caso dei delitti tributari, il profitto del

reato (che di regola è costituito dalle maggiori imposte dovute all'Amministrazione Finanziaria) è oggetto di confisca ai sensi dell'art. 12 *bis* del D.Lgs n. 74/2000.

Ovviamente, la confisca non viene applicata qualora l'imputato-contribuente abbia estinto il debito tributario, versando quanto dovuto all'Erario<sup>11</sup>.

Al contrario, nel sistema della responsabilità degli enti **non vi è alcuna norma che impedisca espressamente l'applicabilità della confisca obbligatoria nei confronti dell'ente in caso di estinzione del debito tributario**, dimostrando la irragionevolezza del mancato raccordo tra sistemi punitivi paralleli<sup>12</sup>.

## 7. La predisposizione di misure di autoregolazione

Al fine di evitare che alla Società venga imputata una responsabilità amministrativa dipendente da uno dei reati tributari, appare necessario predisporre delle misure di autoregolazione e, cioè, l'adozione di una struttura organizzata in modo da prevenire il rischio di realizzazione di tali delitti nell'ambito dell'impresa.

Nonostante non vi sia un vero e proprio obbligo normativo di adottare un Modello di Organizzazione e Controllo, *ex art. 6* del D.Lgs n. 231/2001, tuttavia l'ampliamento

9 Ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D. Lgs n. 231/2001 la responsabilità dell'ente sussiste comunque, anche quando l'autore non è imputabile.

10 "In tema di responsabilità da reato degli enti collettivi, la confisca del profitto del reato prevista dagli artt. 9 e 19 D. Lgs. n. 231 del 2001 si configura come sanzione principale, obbligatoria ed autonoma rispetto alle altre previste a carico dell'ente, e si differenzia da quella configurata dall'art. 6, comma 5, del medesimo decreto, applicabile solo nel caso difetti la responsabilità della persona giuridica, la quale costituisce invece uno strumento volto a ristabilire l'equilibrio economico alterato dal reato presupposto, i cui effetti sono comunque andati a vantaggio dell'ente" (Cassazione penale sez. un., 27 marzo 2008, n.26654).

11 "In tema di confisca obbligatoria, anche per equivalente, del profitto del reato tributario, solo l'integrale pagamento del debito può condurre alla non operatività della misura ablativa e, correlativamente, alla obliterazione del sequestro imposto a tal fine, essendo invece insufficiente la mera ammissione a un piano rateale di pagamento, dall'esito incerto fino all'ultima rata, o il parziale pagamento. Piuttosto, in caso di pagamento solo parziale, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca opera solo relativamente agli importi non ancora corrisposti" (Cassazione penale sez. III, 23 ottobre 2019, n.47837)

12 R. Bartoli "Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza" in Sistema penale, fascicolo n, 3/2020.

della responsabilità amministrativa anche in riferimento ai delitti tributari costituisce un ulteriore incentivo per predisporre adeguate misure al fine di eliminare il rischio da reato e, quindi, la “colpa da organizzazione”.

Pur in un momento di grave crisi economica dovuta all'emergenza sanitaria in atto, si rende quindi necessario un intervento generalizzato, qualunque sia la forma e la tipologia di attività aziendale, diretto a predisporre o adeguare il Modello o, quantomeno, per adottare delle procedure operative concrete per evitare il rischio di realizzazione di delitti tributari.

Innanzitutto, per l'adeguamento dell'organizzazione aziendale appare senz'altro utile fare riferimento alle procedure del “regime di adempimento collaborativo” introdotto per le grandi imprese dagli artt. 3 e segg il D.Lgs 5 agosto 2015, n. 128, con l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente che miri ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti, attraverso la valutazione preventiva delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

In ogni caso, anche imprese di dimensioni ridotte non possono sottrarsi alla necessaria predisposizione di procedure concrete per evitare una contestazione che porti all'applicabilità di sanzioni tributarie, penali e amministrative, con il rischio per la continuità aziendale.

In tal senso, oltre ad una meticolosa tenuta della contabilità aziendale, occorrerà procedere, ad esempio, ad attività di adeguato controllo dell'identità reale del fornitore (rilevante ai fini dell'eventuale contestazione di utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti), nonché quella dell'utilizzo di istituti formalmente leciti al solo fine di conseguire un indebito risparmio di imposta che potrebbero essere oggetto di contestazione

da parte dell'Amministrazione Finanziaria sotto il profilo dell'abuso del diritto.

## 8. Conclusioni

Pertanto, benché appaia del tutto ragionevole l'ampliamento della responsabilità amministrativa degli enti anche in relazione ai delitti tributari (chiaramente perpetrati nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica), manca tuttavia una serie di norme di raccordo con l'apparato sanzionatorio delle leggi tributarie e, soprattutto, la previsione di una esimente o di una attenuante speciale in caso di estinzione del debito tributario, anche per incentivare le condotte riparatorie in tal senso e tutelare, quindi, in modo concreto l'interesse dello Stato al percepimento dei tributi.

La configurabilità della responsabilità amministrativa degli enti dipendente da taluno dei delitti tributari si risolve in una ulteriore azione punitiva che segue un percorso del tutto autonomo, percorrendo un terzo binario che si affianca al sistema duplice di repressione del fenomeno dell'evasione sia dal punto di vista penale che da quello tributario e potrebbe determinare, in definitiva, un “eccesso di punizione” tale da costituire - peraltro - un disincentivo per gli investimenti sul territorio italiano.



## Le presunzioni nel diritto tributario

di Maurizio Villani

*Avvocato tributarista*

---

**La Corte di Cassazione nel decidere varie questioni di diritto tributario ha più volte precisato la natura giuridica delle presunzioni.**

In questa sede, non può certo essere ripercorso in dettaglio il dibattito dottrinale sulla natura sostanziale o piuttosto processuale delle presunzioni legali relative, che, come anche di recente osservato, costituisce ancora «il vero punctum dolens» nell'ambito della disciplina generale delle presunzioni legali, su cui, infatti, si sono soffermati tanto gli studiosi del processo civile quanto quelli del diritto civile sostanziale; **questione poi che, nell'ambito del diritto tributario, caratterizzato dal cospicuo ricorso agli accertamenti di natura presuntiva, assume indubbiamente un rilievo particolare.**

Tuttavia, non può farsi a meno di notare come, pur da autorevole dottrina processual - civilistica, non si sia mancato di porre in risalto come le presunzioni, in quanto ispirate alla finalità di facilitare la tutela

di situazioni giuridiche, sotto tale profilo, siano indubbiamente appartenenti al diritto sostanziale, mentre, in quanto espedienti di tecnica legislativa imperniati sulla distribuzione dell'onere della prova, finiscano, sotto tale profilo, con l'assumere rilevanza come limiti o predeterminazioni dell'assetto dell'onere probatorio.

**Il problema, in effetti, è reso ancor più arduo dal fatto che, specialmente con riferimento al settore del diritto tributario, non tutte le presunzioni legali relative sono certamente riconducibili allo schema classico secondo cui, salva la prova contraria, la legge riconnette ad un fatto noto l'esistenza di un altro fatto ignoto.**

In tal caso - come pur si è autorevolmente osservato sul piano della dottrina generale del diritto civile - la presunzione legale relativa non può inquadrarsi perfettamente nell'ambito del fenomeno probatorio, restando «pur sempre il fatto dell'equipollenza, piuttosto che l'evento da provare, ad essere oggetto di prova contraria».

Ritiene, quindi, la Corte di Cassazione che debba essere confermato tale indirizzo (già espresso da Cass. sez. 6-5, ord. 2 febbraio 2018, n. 2662, solo isolatamente contraddetto da Cass. sez. 6-5, ord. 12 febbraio, n. 3276, e di seguito viceversa riaffermato da Cass. sez. 5, 21 dicembre 2018, n. 33223 e da Cass. sez. 6-5, ord. 30 gennaio 2019, n. 2562), con qualche ulteriore opportuna precisazione.

La prima può essere espressa nel principio secondo cui, per esempio:

**«La presunzione legale relativa di evasione introdotta - con riferimento all'omessa dichiarazione di investimenti e attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato - dall'art. 12, comma 2, del d.l. n. 78 del 2009 non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura procedimentale».**

Ciò consente di disattendere l'argomento speso dall'Amministrazione circa l'espletamento di ciascun accertamento riferito alle singole annualità d'imposta. Né soltanto processuale, non essendo riferibile esclusivamente al riparto dell'onere della prova, come ancora ulteriormente desumibile dalla collocazione delle norme in tema di presunzioni tra quelle sostanziali, nel codice civile, nonché, in generale (cfr. Cass. sez. lav. 19 marzo 2014, n. 6332), sempre riguardo al principio di distribuzione dell'onere probatorio, più che per la sedes materiae, perché consistenti in regole di giudizio che comportano una decisione di merito. D'altronde si è ancora dalla Corte di Cassazione, in maniera condivisibile, affermato che una differente interpretazione potrebbe, in contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost., pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione.

**L'ulteriore precisazione** attiene all'interpretazione, per esempio, dell'incipit del citato comma 2 del d.l. n. 78/2009, così come convertito dalla L. n. 78/2009 «In deroga ad ogni vigente disposizione di legge...», segnatamente se esso possa intendersi come deroga espressa all'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile ed all'art. 3, comma 1, della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente).

**Invero al riguardo non può farsi a meno di osservare, avuto riguardo all'art. 12 delle preleggi, come all'interpretazione letterale della norma debba, comunque, affiancarsi quella sistematica che consenta di rilevare l'intenzione del legislatore (voluntas legis).**

Ebbene, come è dato evincere anche dai successivi commi dell'art. 12 del d.l. n. 78/2009 in esame, quale risultante a seguito della legge di conversione, non vi è dubbio che la disposizione abbia la precipua finalità di avvantaggiare la posizione del Fisco sul piano dell'accertamento, dando per certo, salva la prova contraria, il fatto della costituzione degli investimenti ed attività finanziarie non dichiarati nei menzionati Paesi o territori a regime fiscale privilegiato mediante redditi sottratti a tassazione.

**Sicché appare coerente concludere nel senso che l'inciso sopra indicato debba intendersi in modo che la deroga espressa ivi contenuta sia da porre in relazione agli ordinari strumenti accertativi.**

A tal proposito, si ribadisce, per esempio, quanto già ritenuto, ugualmente in fattispecie inerente alla c.d. **lista Falciani**, dalla Corte di Cassazione sez. 5, ud. 16 maggio 2019 - dep. 14 novembre 2019, n. 29632, ovverosia:

«La circostanza che la presunzione legale di evasione stabilita dal D.L. n. 78 del 2009, art. 12 comma 2, non sia suscettibile di applicazione retroattiva agli anni di imposta

antecedenti alla sua entrata in vigore, non preclude all'Ufficio di provare l'esistenza di redditi non dichiarati dal contribuente, detenuti occultamente in paesi a fiscalità privilegiata, anche sulla base di presunzioni semplici gravi, precise e concordanti (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 2 con riguardo alla rettifica del reddito delle persone fisiche), senza fare ricorso alla presunzione legale in oggetto.

**A tal fine occorre considerare che, secondo la giurisprudenza di legittimità, civile e tributaria, in tema di presunzioni semplici, gli elementi assunti a fonte di prova non devono essere necessariamente più d'uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purché grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi (Sez. 1 -, Ordinanza n. 23153 del 26/09/2018).**

Con riferimento alla materia tributaria, il convincimento del giudice, in ordine alla sussistenza di redditi maggiori di quelli dichiarati, può fondarsi anche **su una sola presunzione** semplice, purché grave e precisa. (Sez. 5, Ordinanza n. 30803 del 22/12/2017, con specifico riferimento alla "lista Falciani" Sez. 6 - 5, n. 3276 del 12/02/2018, **secondo cui l'Amministrazione finanziaria può fondare la propria pretesa anche su un unico indizio, se grave e preciso, cioè dotato di elevata valenza probabilistica (nella specie, risultanze della cd. "lista Falciani")**».

Resta, dunque, confermato il principio di diritto secondo cui:

**«La presunzione legale relativa di evasione introdotta - con riferimento all'omessa dichiarazione di investimenti e attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato - dall'art.**

**12, comma 2, del d.l. n. 78 del 2009 non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura procedimentale e di deroga espressa all'art. 11 delle preleggi e all'art.3 dello statuto del contribuente; laddove il fisco ricorrente denunci anche la violazione dell'art. 2729 cod. civ. la Corte può rinviare al giudice di merito il riesame dei medesimi fatti adottati, sub specie di presunzione semplice)» (conf. anche Cass. sez. 5, ud. 16 maggio 2019 - dep. 14 novembre 2019, n. 29633).**

Proprio riguardo a casi riguardanti la **c.d. lista Falciani**, da Cass. sez. 6-5, ord. 28 aprile 2015, n. 8605 e 8606, si è stabilito il principio secondo cui:

«In tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica disposizione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale» (cfr. tra le altre, sempre in caso di documentazione bancaria ottenuta dall'autorità italiana nel quadro degli strumenti di cooperazione comunitaria, Cass. sez. 5, 19 agosto 2015, n. 16950, in tema di c.d. "lista Vaduz" e n. 16951, in pari data, ancora riguardo alla c.d. "lista Falciani; Cass. sez. 5, 26 agosto 2015, n. 17183, con riferimento alla c.d. "lista Pessina"; la già citata Cass. n. 33223/18, in tema di "lista Falciani"). Né ha escluso che l'acquisizione di essa per il tramite dell'autorità francese potesse di per sé, come chiarito pure dalle citate Cass. nn. 8605 e 8606 del 2015, valere anche come unico elemento indiziario idoneo a fondare l'accertamento in relazione ai requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ., ma ha preso in considerazione una serie di elementi di fatto che, esaminati singolarmente e, quindi, nella loro valutazione complessiva (dunque,

in ossequio, ai canoni indicati dalla stessa Cass. n. 17183/2015, pur citata dall'Amministrazione finanziaria ricorrente), sono stati ritenuti dal giudice di merito tali da escludere in concreto che di per sé l'indicazione del nominativo della contribuente sull'unico foglio di quella che dovrebbe intendersi, come la scheda di sintesi riferita al contribuente, potesse ragionevolmente fondare la prova presuntiva in relazione all'art. 2729 cod. civ.

Tali elementi sono stati individuati da ciascuna delle decisioni impugnate nella presenza di «codici che però non si relazionano l'uno con l'altro», nonché di «**un elenco anonimo** di importi afferente alla movimentazione del conto bancario codificato, ed ancora nella mancanza sulla documentazione acquisita di qualsiasi intestazione o riferimento.

Ciò comporta che, sempre secondo la Corte di Cassazione, seppur erronea in sé in diritto la qualificazione, alla stregua di quanto osservato da Cass. sez. 6-5, ord. 13 maggio 2015, n. 9760, da parte delle decisioni impugnate, come **“foglio anonimo”** della scheda clienti (fiche) della banca prelevata da dipendente della stessa e consegnata all'Autorità francese che, a sua volta, lo ha scambiato con l'Amministrazione finanziaria italiana, **“la formulazione della censura, che non attinge il complessivo accertamento in fatto così come svolto dal giudice tributario d'appello in ciascun giudizio ed estrinsecatosi nelle plurime rationes decidendi sopra esposte, deve ritenersi inammissibile”** (in tal senso, correttamente, Corte di Cassazione – Sezione Tributaria Civile – sentenza n. 33893 depositata il 19 dicembre 2019).



## **Rateizzazione delle cartelle e problematiche connesse in tema di nullità, decadenze, estinzione del diritto alla riscossione**

di Luca Labano

*Dottore Commercialista*

---

L'accettazione in sé del piano di rateizzo non significa però accettazione implicita od esplicita del debito per i motivi su indicati e a sostegno di tale tesi, la giurisprudenza di merito ha specificato, in un recente passato, che "l'assunto dell'Agente di Riscossione [...]" secondo cui "l'istanza di rateizzo equivarrebbe ad acquiescenza del debito è da disattendere, [...] poiché la deduzione non è suffragata da alcun dettato normativo, infatti ha, oltre il principale scopo di rateizzare il debito, quello subordinato di evitare le procedure esecutive con la riserva in caso di impugnativa con esito non negativo di sgravio parziale o totale".

Tuttavia, con la rateizzazione il ricorrente compie un fatto giuridico incompatibile con la volontà di avvalersi della prescrizione (art.2937 c.c.) che varrà come atto

interruttivo, allorquando la prescrizione non è materialmente maturata in data antecedente alla manifestazione di volontà della richiesta di rateizzazione." Per cui, la rateizzazione del debito pendente presso il concessionario della riscossione, al pari del pagamento parziale delle stesse somme, non può mai considerarsi alla stregua di un formale ed espresso riconoscimento del debito, così come concepito dal Legislatore all'art. 1988 del codice civile in quanto occorre verificare la volontà ricognitiva del contribuente che può dipendere dalla necessità di evitare futuri gravami.

Le norme sulla prescrizione sono di stretta osservanza ed insuscettibili di applicazione analogica, e pertanto anche il disposto dell'articolo 2953 non può operare oltre i casi in esso stabiliti; anche l'articolo 2946

del codice, tuttavia, fissa una norma di carattere generale, ovvero la prescrizione decennale “salvi in casi in cui la legge dispone diversamente” quali appunto i crediti previdenziali ex L. n. 335 del 1995, art. 3, comma 9.

Orbene, precisa la Cassazione, seppur il ragionamento non determini che “la scadenza del termine perentorio per proporre opposizione non produca alcun effetto, in quanto tale decorrenza determina la decadenza dalla possibilità di proporre impugnazione, producendo l’effetto sostanziale della irretrattabilità del credito”, tuttavia “tale scadenza non può certamente comportare l’applicazione dell’art. 2953 c.c., ai fini della operatività della conversione del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale, anche perché, fra l’altro, un simile effetto si porrebbe in contrasto con la ratio della perentorietà del termine per l’opposizione”.

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 20962 del 1 ottobre 2020, ha deciso che “La parte ricorrente può aver eseguito il pagamento allo scopo di evitare successivi procedimenti espropriativi e non quale adempimento spontaneo dell’obbligazione tributaria”.

Il pagamento come anche la rateizzazione degli importi indicati nella cartella di pagamento non integra acquiescenza alla pretesa tributaria, atteso che non può attribuirsi al puro e semplice riconoscimento d’essere tenuto al pagamento di un tributo, contenuto in atti della procedura di accertamento e di riscossione, l’effetto di precludere ogni contestazione in ordine all’art. debetur, salvo che non siano scaduti i termini di impugnazione e non possa considerarsi estinto il rapporto tributario risultando irripetibile il versamento solo di quanto spontaneamente pagato.

Il principio della inidoneità del pagamento non spontaneo (bensì coatto) a provocare

la cessazione della materia del contendere è, del resto, speculare al principio, anch’esso affermato da questa Corte, della sussistenza dell’interesse dell’Ufficio alla controversia in caso di sgravio di una cartella di pagamento in seguito a una sentenza favorevole al contribuente, in quanto trattasi di comportamento che può fondarsi anche sulla mera volontà di evitare le eventuali ulteriori spese del procedimento espropriativo (Cass. sent. 16 luglio 2019, n. 18976).

Nella specie, la parte contribuente ha allegato sin dal primo grado di giudizio che il pagamento, intervenuto in corso di causa, è avvenuto non spontaneamente, ma per evitare successivi atti espropriativi in proprio danno, il che non può essere qualificato come comportamento di acquiescenza alla pretesa tributaria”.

La Corte di legittimità, con ordinanza n. 12735 del 26 giugno 2020, ha inoltre stabilito che la richiesta di dilazione, nonché la sua accettazione, non costituisce prova della notifica delle cartelle di pagamento né acquiescenza al debito ai fini dell’interruzione della prescrizione.

La Corte accoglieva il ricorso dell’Agenzia delle Entrate e del servizio di riscossione ma, con riferimento all’interruzione della prescrizione e sulle prove della notifica, confermava il precedente orientamento. Sulla dilazione e la non prova della notifica della cartella così si esprime: “Correttamente, pertanto, la ctr ha escluso che l’istanza di rateazione avanzata dalla contribuente costituisse acquiescenza, rilevando, altresì, ai fini del decorso del termine di impugnazione, che la presentazione di tale istanza non comportava l’effettiva conoscenza della cartella di pagamento, ben potendo il contribuente richiedere il pagamento rateale per finalità diverse (evitare di subire un’esecuzione o misure cautelari) che non presuppongono il riconoscimento del debito”.

Va, tuttavia, ricordato che le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 23397/2016, hanno affermato che “il principio, di carattere generale, secondo cui la scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce soltanto l’effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non anche la cd. “conversione” del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell’art. 2953 c.c., si applica con riguardo a tutti gli atti – in ogni modo denominati – di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva di crediti degli enti previdenziali, ovvero di crediti relativi ad entrate dello Stato, tributarie ed extratributarie, nonché di crediti delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri Enti locali, nonché delle sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative e così via. Pertanto, ove per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l’opposizione, non consente di fare applicazione dell’art. 2953 c.c., tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo”.

Se ciò è vero, la stessa differenziazione va fatta per il termine di prescrizione maturato dopo la notifica della cartella non opposta, atteso che la definitività data dall’omessa impugnazione non può determinare un mutamento del regime di prescrizione del credito iscritto a ruolo, non essendovi un accertamento giurisdizionale che conduce all’applicazione dell’*actio iudicati* di cui all’art. 2953 c.c. e che decorre dal momento del passaggio in giudicato della sentenza.

Secondo la sentenza n. 1601/2020 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, le istanze di rateizzazione sanerebbero i vizi di notifica (le notifiche nulle) delle car-

telle esattoriali.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano afferma, infatti: “la proposizione delle istanze di rateizzazione ha sanato le eventuali e non provate irregolarità delle notifiche”.

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, probabilmente, con la suddetta frase, ha inteso fare riferimento alla sanabilità dei vizi di notifica per raggiungimento dello scopo ex art. 156, comma 3, c.p.c. La suddetta “*affermazione*” risulta però del tutto errata, priva di fondamento giuridico e logico, la Corte di legittimità si è pronunciata, infatti, sempre e solo in senso contrario.

Risulta effettivamente ammissibile la sanatoria della notifica della cartella, ex art. 156, comma 3, c.p.c., ma solo ed esclusivamente con riferimento al conseguimento dello scopo dell’atto tributario, di portare a conoscenza del contribuente i termini della pretesa erariale, consentendogli l’esercizio del diritto di difesa. Ciò potrebbe verificarsi solamente nel caso in cui il contribuente proponesse tempestiva impugnazione della cartella, sollevando eccezioni di merito e rendendo palese la conoscenza (anche se non giuridica, ma) effettiva del contenuto dell’atto impugnato (Cass. n. 21865 del 28/10/2016, Cass. n. 6678 del 15/03/2017).

Non può, di certo, considerarsi sanata la notifica mediante la proposizione di istanze di rateizzazione che hanno, naturalmente e spesso, l’unica finalità di impedire o sospendere, anche se temporaneamente, le azioni cautelari e/o esecutive promosse dall’agente della riscossione e salvare il patrimonio del contribuente. Mediante la richiesta di rateizzazione il contribuente non dimostra – perché in realtà ciò non accade – di avere preso effettiva e/o giuridica e tempestiva conoscenza del contenuto dell’atto (degli estremi della pretesa tributaria e delle relative motivazioni).

Nel 2019, l'agente di riscossione proponeva ricorso per Cassazione, deducendo, tra gli altri motivi, la violazione dell'art. 112 del c.p.c., relativamente all'art. 360, primo comma, c.p.c., avendo, la ctr, omesso di pronunciare sul rilievo che il contribuente aveva presentato domanda di rateazione in relazione alla cartella di pagamento; condotta ritenuta dal ricorrente incompatibile con la volontà di opporsi alle pretese tributarie stesse. Ancora, su tale ultimo punto, il ricorrente deduceva, in relazione all'art. 360, primo comma, c.p.c., l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Nel caso di specie, il ricorrente non "riportava", direttamente o indirettamente, la domanda di rateazione e non indicava, oltremodo, il luogo della produzione. La Commissione tributaria regionale, inoltre, si era pronunciata sull'eccezione riguardante la domanda di rateazione. Essa, invero, aveva precisato che: "[...] la conoscibilità della cartella deve avvenire nelle forme prescritte dalla legge, essendo irrilevante che la società ne possa avere avuto conoscenza al di fuori della prescritta notifica, essendo la stessa presupposto per l'instaurazione di un corretto contraddittorio".

La Cassazione quindi respingeva il ricorso.

In tema di effetti del pagamento rateale del debito presso l'Agente della Riscossione, una recente sentenza della Corte di Cassazione sent. n. 3347/17 ha osservato che ciò non rappresenta evento interruttivo ed il perfezionamento della notifica della cartella esattoriale in contestazione. In detto contesto processuale, l'Agente della Riscossione riferisce talvolta che il credito fiscale, di cui si eccepisce la notifica, era ben noto al contribuente, il quale depositava istanza di rateizzazione presso l'Ente e provvedeva a pagare parzialmente il presunto debito a suo carico.

Ebbene, è doveroso ricordare la sentenza della Corte di Cassazione SS. UU. n. 19704/15, la quale ha confermato il principio della natura recettizia degli atti tributari ed esattoriali, ha precisato che è ammissibile ascrivere al contribuente un determinato debito erariale, laddove sia stato notificato correttamente l'atto. In breve, unicamente un puntuale iter notificatorio della cartella esattoriale legittima l'Erario ad imputare una somma a carico di un soggetto. Pertanto, la circostanza che il contribuente abbia depositato istanza di pagamento rateale presso Equitalia non solo non rappresenta alcuna interruzione della prescrizione, ma non sostituisce la notifica delle cartelle esattoriali.

Secondo un consolidato orientamento della Corte di legittimità (ex multis Cass. ord. n. 3088/2019), infatti: (...il mero pagamento parziale di un importo iscritto a ruolo non costituisce un indice univoco dell'avvenuta e tempestiva conoscenza della cartella esattoriale ad esso relativo, ed è pertanto inidoneo a determinare la sanatoria di eventuali vizi di notifica della stessa per raggiungimento dello scopo ex art. 156, comma 3, c.p.c.)

Secondo un'ordinanza della Cassazione n. 8245/2019 del 22.3.2019 "...ciò perché il principio di sanatoria degli atti nulli, per raggiungimento dello scopo, non può essere applicato nell'ipotesi in cui dalla notifica dell'atto soggetto ad impugnazione decorra un termine perentorio ed il ricorso sia intempestivo, posto che la notifica irrituale non dà certezza del decorso dei termini per il notificato (a nulla rilevando la conoscenza acquisita ex post dalla copia depositata dal notificante).

La mancanza del requisito legale opera oggettivamente ed il notificato non ha l'onere di dedurre di aver subito alcun pregiudizio, derivando la nullità insanabile dalla mancanza di uno dei requisiti della fattispecie

previsti dalla legge» (Cass. sen. n. 5691 del 07/03/2017).

***È piuttosto chiaro e consolidato l'orientamento della Cassazione, secondo cui, l'unico modo di sanare le notifiche delle cartelle, ex art. 156 comma 3 c.p.c., è la proposizione tempestiva di impugnazione avverso la stessa cartella e non rileva nemmeno la tempestiva impugnazione dell'atto consequenziale:***

“Ciò posto, deve ritenersi comunque manifestamente fondato il secondo motivo, con il quale il ricorrente – denunciando falsa applicazione e/o violazione degli artt. 156 e 160 c.p.c. in tema di sanatoria dell'atto per asserito raggiungimento dello scopo – censura la statuizione della ctr che, come autonoma ratio decidendi, pur rilevando il difetto di collegamento del luogo ove era stata effettuata la notifica presso il quale il destinatario non aveva più la propria residenza, come riscontrabile dall'ufficiale postale notificatore attraverso la mera verifica delle risultanze anagrafiche, ha affermato che «la notificazione seppure più tardivamente avrebbe raggiunto il suo scopo».

Si è osservato come l'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, nel prevedere che “la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”, rimette al contribuente la scelta se limitarsi a far valere il vizio del procedimento o impugnare nel merito la pretesa tributaria.

Nella fattispecie in esame è la stessa sentenza impugnata che dà atto che il contribuente si è limitato ad opporre il vizio relativo alla notifica della cartella di pagamento, della quale ha potuto prendere visione quindi solo nel corso del giudizio intrapreso a seguito della notifica del conseguente preavviso di iscrizione ipotecaria, donde l'erroneità in diritto della pronuncia

impugnata nella parte in cui ha desunto la sanatoria della nullità della notifica della cartella di pagamento per effetto dell'impugnazione del preavviso d'iscrizione ipotecaria quale atto ad essa conseguente (ordinanza Cassazione sent. n. 26313/2016).

La giurisprudenza di merito e legittimità ha negli ultimi anni affrontato la questione dibattuta tra ammissibilità del ricorso, riconoscimento del debito e piani di rateizzo spostando l'orientamento verso un'interpretazione dell'art. 1988 a favore del contribuente in quanto esso deve essere interpretato richiedendo un quid pluris consistente nella manifestazione espressa ed univoca dell'intenzione da parte del dichiarante di riconoscere il diritto altrui.

Il problema riguarda la volontà del debitore di aderire al piano di pagamento previsto dall'agente di riscossione e l'inoltro del ricorso oltre alla possibilità di interrompere i pagamenti a seguito di azioni di recupero quali notifiche di cartelle, intimazioni di pagamento, diffide ed espropriazioni future o prevedibili.

In principio la Corte di Cassazione e le commissioni tributarie concordavano sul fatto che il pagamento delle rate o l'accettazione del piano fosse accettazione implicita ed esplicita del riconoscimento del debito e quindi non si potesse accettare la tesi contraria.

La Corte di legittimità con sentenza n. 23822/2010 sancì che per riconoscimento del debito deve intendersi:

a) una dichiarazione unilaterale recettizia con la quale il dichiarante si riconosce debitore di un altro soggetto;

b) un comportamento diverso il quale si manifesti, in maniera inequivoca la medesima dichiarazione di riconoscimento. In quest'ultimo caso, ai fini del riconoscimento deve potersi escludere che la dichiara-

zione e/o il comportamento possano essere diretti ai fini diversi dalla volontà di riconoscere il debito (Cass, n. 3347 del 08/02/2017).

In contrasto con la sentenza precedente, la Cassazione, con ordinanza n. 7820 del 27/03/2017, ha infatti confermato il proprio orientamento (Cass. n. 4324/2010) con il quale ha deciso che il pagamento parziale della dilazione concessa dall'Agente della riscossione non è idoneo ad interrompere il corso della prescrizione dell'obbligazione tributaria.

Il riconoscimento del diritto non deve necessariamente concretarsi in uno strumento negoziale, cioè in una dichiarazione di volontà consapevolmente diretta all'intento pratico di riconoscere il credito, e può, quindi, anche essere tacito e concretarsi in un comportamento obiettivamente incompatibile con la volontà di disconoscere la pretesa del creditore.

Pertanto, il pagamento parziale, ove non accompagnato dalla precisazione della sua effettuazione *«in acconto»*, non può valere come riconoscimento, rimanendo comunque rimessa al giudice di merito la relativa valutazione di fatto, incensurabile in sede di legittimità se congruamente motivata (Cass. sent. n. 14927 del 2010; ordinanza n. 24555 del 2017).

Per la Suprema Corte la dilazione non è un riconoscimento del debito con il fisco (anche se valutato come tacito comportamento), perché non vi è la chiara volontà del debitore (il contribuente) di corrispondere solo alcune rate del piano di dilazione come pagamento parziale del dovuto.

Pertanto, solamente il totale pagamento della dilazione conclusa con il fisco interromperà la prescrizione del credito tributario (decadenza del servizio di riscossione dall'azione di recupero delle imposte) (art.

2946 se decennale; art. 2953 se quinquennale).

Altro principio sancito dalla Cassazione con l'ordinanza n. 18 del 3 gennaio 2018 è relativo alla presentazione del rateizzo parziale che non rappresenta né riconoscimento del debito esattoriale, né atto interruttivo della prescrizione.

Con tale ordinanza la Corte ha precisato che "il pagamento parziale, ove non accompagnato dalla precisazione della sua effettuazione in acconto, non può valere come riconoscimento" della posizione debitoria.

Ebbene, a sostegno di tale tesi, la giurisprudenza di merito aveva specificato, in un recente passato, che "l'assunto dell'Agente di Riscossione [...]" secondo cui "l'istanza di rateizzo equivarrebbe ad acquiescenza del debito è da disattendere, [...] poiché la deduzione non è suffragata da alcun dettato normativo, infatti ha, oltre il principale scopo di rateizzare il debito, quello subordinato di evitare le procedure esecutive con la riserva in caso di impugnativa con esito non negativo di sgravio parziale o totale".

La Suprema Corte, con l'ordinanza n. 3990 del 18 febbraio 2020, ha chiarito una questione importante: chiedere al Riscossore una copia dell'estratto di ruolo non equivale ad interrompere la prescrizione dei debiti tributari/contributivi. Solo la domanda giudiziale e gli atti di costituzione in mora o di intimazione, possono interrompere il termine prescrizionale.

L'ammissibilità di una tutela "anticipata" non comporta l'onere bensì solo la facoltà dell'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare successivamente, in ipotesi dopo la notifica di un atto "tipico", la pretesa della quale il contribuente sia venuto a cono-

scenza (eventualmente attraverso un atto "atipico", in quanto ad esempio non manifestato in forma "autoritativa" oppure privo delle indicazioni previste dalla normativa).

In tale situazione, la possibilità per il contribuente di conoscere legittimamente attraverso il cd. estratto di ruolo le iscrizioni a proprio carico e l'eventuale emissione e notificazione di cartelle potrebbe rappresentare un "correttivo" idoneo a bilanciare il rapporto sperequato tra amministrazione e contribuente soltanto se la conoscenza - attraverso l'estratto di ruolo - di un atto che il contribuente avrebbe avuto il diritto di impugnare (e che non è stato impugnato in quanto non conosciuto perché malamente notificato) ne consentisse l'immediata impugnazione, non certo se al contribuente - che a causa dell'invalidità di una notifica della quale era onerata l'amministrazione sia stato espropriato del proprio diritto di accedere alla tutela giurisdizionale - si continui a negare tale accesso" (Cass. SS. UU. n. 1907/2015, richiamata dalla Cass. n. 3990/2020).

Non può ritenersi idoneo ad interrompere il decorso della prescrizione il rilascio a richiesta del contribuente dell'estratto di ruolo. Atti interruttivi della prescrizione sono, infatti, le domande giudiziali e gli atti di costituzione in mora mediante i quali il creditore richiede o intima al debitore di adempiere l'obbligazione.

Negli anni precedenti le su riportate sentenze della Cassazione diverse commissioni tributarie in contrasto con quelle precedenti hanno mutato orientamento della giurisprudenza di merito a favore del contribuente.

La ctp di Caltanissetta con sentenza 1072/1/2014, decise che non si forma alcuna acquiescenza se il debitore accetta il piano di rateizzo e provvede al pagamento delle prime o delle rate successi-

ve quindi il ricorso è ammissibile in quanto l'atto emesso dal servizio di riscossione è viziato da inesistenza.

Secondo la ctr Campania che ha emesso la sentenza n. 5406 del 25/05/2018 in linea con quella della corte di legittimità l'adesione al piano di rateizzo, pur non essendo incompatibile con il timore di futuri gravami sul patrimonio del contribuente, implica che il pagamento dell'ultima rata interrompe i termini di decadenza.

La ctp di Catania con sentenza 652/14/16 del 17/02/2016. decise che l'impegno a pagare le rate previste dal piano di rateizzo non è riconoscimento della pretesa tributaria quindi l'atto dell'agente di riscossione basato su tale assunto non implica inammissibilità ma anzi il contribuente può sempre inoltrare ricorso perché non si forma acquiescenza.

La ctp di Varese in linea con le sentenze emesse dalle commissioni su indicate stabilì, con sentenza n. 156/05/15, che il pagamento delle rate del piano di rateizzo non è un atto impositivo né motivo di inammissibilità del ricorso e, anzi, il dies a quo da cui decorre la prescrizione dei tributi non si riferisce ai suddetti pagamenti perché comunque costituiscono mera adesione al piano dell'agente di riscossione e non accettazione dello stesso quindi esso deve riferirsi alla data di notifica della cartella.

Secondo altri il ricorso proposto dopo l'accettazione del piano di rateizzo implica nullità dell'atto rinnovabile se il termine di decadenza si fa decorrere dal pagamento della prima rata o delle successive in quanto il dies a quo fa riferimento, secondo altri, alla data di notifica della cartella.

La Suprema Corte, con sentenza del 26 aprile 2017 n. 10327, relativa ad omissione contributiva da parte di un'azienda, ha rinvenuto il comportamento oggettivamente incompatibile con la volontà di non rico-

noscere la pretesa dell'inps non solo nella domanda di rateizzazione ma anche nei singoli pagamenti trimestrali posti in essere dalla società che costituiscono mera adesione alla modalità agevolata di estinzione dell'intera obbligazione contributiva. I singoli pagamenti valgono, quindi, quali atti interruttivi del termine quinquennale di prescrizione in quanto prima di detto pagamento alcuna volontà concreta ed esplicita si sarebbe potuta formare.

L'art. 2934 c.c., inoltre, descrive la prescrizione come fatto estintivo del diritto, tuttavia, secondo la dottrina moderna più recente, la problematica della prescrizione va inquadrata in termini processuali. Secondo questa teoria, il decorso del tempo, non comporterebbe l'automatica estinzione del diritto del creditore, ma al contrario, farebbe sorgere in capo al debitore la possibilità di paralizzare quel diritto a lui svantaggioso, attraverso l'esercizio dell'eccezione di prescrizione contro l'avversa azione esecutiva del creditore. Se questa azione paralizzatrice non verrà esercitata nei termini di legge, dovrà intendersi rinunciata.

Quindi con la rateizzazione il ricorrente ha compiuto un fatto giuridico incompatibile con la volontà di avvalersi della prescrizione (art.2937 c.c.) che varrà come atto interruttivo, allorquando la prescrizione non è materialmente maturata in data antecedente alla manifestazione di volontà della richiesta di rateizzazione.

Con l'ordinanza n. 4375 del 14 febbraio 2019, poi, la Corte ha stabilito che la tempestiva proposizione del ricorso del contribuente avverso la cartella di pagamento produce l'effetto di sanare ex tunc la nullità della relativa notificazione, per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex articolo 156 c.p.c., ma non determina, in concreto, il venire meno della decadenza, eventualmente verificatasi medio tempore, del potere sostanziale di accertamento

del servizio di riscossione

Non essendo poi concepibile che il cittadino resti soggetto sine die al potere dell'Amministrazione, il termine di decadenza entro cui va circoscritta l'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria va ricollegato, nelle ipotesi di controllo cd. formale (*rectius*, cartolare), a cui segua una mera attività di liquidazione, a quello per l'iscrizione a ruolo, fissato nell'articolo 17, comma 1, dpr. n. 602 del 1973 (nel testo all'epoca vigente), mentre, nelle ipotesi di "rettifica cartolare" (o formale), il relativo potere doveva, a pena di decadenza, essere esercitato mediante la notifica dell'atto impugnabile (la cartella di pagamento) entro il termine stabilito, in via generale, dal comma 1 dell'articolo 43 del dpr. n. 600 del 1973.

Va, tuttavia, ricordato che quando la sentenza n. 280/2005 della Corte Costituzionale dichiarò l'illegittimità costituzionale dell'art. 25 del dpr 29 settembre 1973, n. 602 nella parte in cui non prevedeva un termine a pena di decadenza per la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36 *bis* del dpr 29 settembre 1973, n. 600, statuì di non potere che trarre "la conseguenza della illegittimità costituzionale dell'art. 25, come modificato dal citato del d.lgs n. 193/2001, non essendo consentito, dall'art. 24 della Costituzione, lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole..".

Infine, "Nel caso in cui le cartelle esattoriali siano state regolarmente notificate, il debitore – che non le abbia impugunate nel termine decadenziale – non può più impugnarle per far valere la prescrizione del credito verificatasi prima della notificazione della cartella. Se, però il debitore affermi che la prescrizione quinquennale si sia perfezionata successivamente alla

notifica, allora questi può agire ex art. 615 c.p.c. per contestare il diritto del creditore ad agire in executivis a fronte dell'intervenuta prescrizione del credito portato nel titolo esecutivo (fatto estintivo successivo al formarsi del titolo esecutivo) (Corte appello Milano sez. lav., 05/11/2018, n.1632).

In base a quanto stabilito dall'art. 31 del dpr 602/73, l'agente della riscossione è obbligato ad accettare pagamenti anche parziali. Tuttavia in questo caso il contribuente è debitore di rate scadute, il pagamento parziale non può essere imputato alle rate non scadute se non per l'eventuale eccedenza sull'ammontare delle prime, compresa l'indennità di mora, i diritti e le spese a favore dell'agente. Infine, per i debiti già scaduti, l'imputazione è fatta con preferenza alle imposte o quote d'imposta meno garantite e fra imposte o quote d'imposta ugualmente garantite con precedenza a quella più remota.

Un esempio rilevante è fornito dall'emissione della cartella di pagamento senza la preventiva notifica del cosiddetto avviso bonario, richiesto a pena di nullità dall'art. 6, comma 5, della L. n. 212 del 27 luglio 2000 (Statuto del contribuente).

In questi casi di nullità assoluta, non dovrebbero prevedersi termini di decadenza, e quindi l'atto dovrebbe essere impugnabile anche oltre i 60 giorni previsti per l'impugnativa. Il giudice, di ufficio, dovrebbe dichiarare la nullità del provvedimento impositivo.

In altri termini, la notificazione inesistente non potrà mai essere sanata né attraverso il raggiungimento dello scopo (ex articolo 156 c.p.c.) né attraverso la rinnovazione dell'atto (ex articolo 291 c.p.c.).

La giurisprudenza afferma infatti che "solo la notificazione nulla, e non quella giuridicamente o materialmente inesistente, è passibile di rinnovazione sanante ai sensi

dell'art. 291 c.p.c."

Consegue all'anzidetto principio che la natura dell'asserito difetto nel procedimento di notifica (da qualificarsi semmai come nullità) giustifica in ogni caso l'applicazione della sanatoria prevista dall'art. 156 c.p.c. per l'ipotesi di raggiungimento dello scopo dell'atto: "La natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario – che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria – non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria.

L'articolo 15-ter del DPR n. 602/73, inserito dal D.Lgs. n. 159/2015, ha poi introdotto uno speciale regime per i c.d. "lievi inadempimenti".

La ratio dello strumento è evitare che si contesti la decadenza dalla dilazione nonché dalla definizione per irregolarità poco consistenti.

Per effetto di ciò, alcuna decadenza si verifica per inadempimenti dovuti a:

- ✓ Insufficiente versamento, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a € 10.000,00;
- ✓ Tardivo versamento non superiore a sette giorni.

Il limite dei € 10.000,00 è l'unica condizione per vagliare se il versamento insufficiente (delle intere somme o della prima rata) sia o meno idoneo a disconoscere la definizione.



## Tassazione pilota aeromobile in triangolazione UE: un interpello disastroso

di Paolo Soro

*Dottore Commercialista*

L'istanza d'interpello è un utile strumento che il contribuente può usare per ottenere chiarimenti in relazione a un caso concreto e personale, onde conoscere l'interpretazione e l'applicazione di norme di legge di varia natura relative a tributi erariali, prima di attuare un comportamento fiscalmente rilevante.

Appare dunque evidente che non si dovrebbe presentare interpello, quando:

- ✓ Non esistono particolari problemi interpretativi e applicativi delle norme
- ✓ Il contribuente ha già attuato dei comportamenti fiscalmente rilevanti

Quello che presentiamo oggi, è un caso davvero singolare, nel quale l'autore dell'istanza, non solo dimostra una scarsa cono-

scenza della normativa specifica, ma, soprattutto, crea un notevole danno erariale in capo al proprio assistito, il quale ha già adottato un comportamento fiscalmente rilevante.

Il "malcapitato" è un pilota d'aereo, fiscalmente residente in Italia, assunto nel 2007 con contratto a tempo indeterminato da una compagnia avente sede legale nel Regno Unito e sede operativa in Portogallo. La retribuzione è tassata in Portogallo, mentre la contribuzione sociale (per la quale non sono previste detrazioni) viene pagata nel Regno Unito, Paese in cui, datore di lavoro e dipendente (ciascuno per il 50%) versano contributi in un fondo pensione integrativo fin dal 2010.

Posto che, nel corrente 2020, detto fondo andrà a capitalizzazione lasciando la possi-

bilità al titolare di optare per la liquidazione del capitale o la corresponsione di una rendita, il pilota vorrebbe conoscere il regime di tassazione di queste somme, tenuto conto che intende spostare la propria attività lavorativa in Italia nello stesso anno 2020.

Permetteteci, innanzitutto, una breve ma doverosa premessa, al fine di precisare quanto segue: stiamo dando per assodato che il modus operandi (tassazione in Portogallo e contribuzione nel Regno Unito) sia corretto. Peraltro, occorrerebbe in realtà andare ad approfondire meglio l'intera situazione al fine di accertare:

- ✓ Quanto alla tassazione, se l'effettiva sede di direzione dell'impresa sia davvero in Portogallo
- ✓ Quanto alla contribuzione, se il pilota sia realmente "basato" (home-based) nel Regno Unito

Venendo meno questa duplice situazione, infatti, il tutto sarebbe da rivedere.

In effetti, in relazione ai termini esposti (non è dato conoscere altri elementi), sembrerebbe semmai che la direzione della società sia localizzata in Inghilterra e che il pilota sia viceversa di base in Portogallo.

Ciò chiarito, però, posto che, in ottica convenzionale, per la concreta fattispecie non vi sono differenze fra il trattato Italia / Portogallo e quello Italia / Regno Unito, e, soprattutto, che la cosa non rileva ai fini dello scopo che ci si prefigge nella presente sede, non interessa andare ad analizzare più di tanto le anzidette condizioni.

In ogni caso, prima di pensare a una qualunque istanza di interpello tesa a rispondere al quesito in argomento (che, a dire il vero, non parrebbe presentare affatto tutte queste difficoltà interpretative e applicative), la preventiva valutazione che andrebbe fatta dal professionista incaricato, dovrebbe essere ben altra.

Questo signore percepisce redditi di lavoro dipendente all'estero fin dal 2007 e non ha mai dichiarato alcunché in Italia, dove peraltro risulta fiscalmente residente: siamo assolutamente sicuri che tale comportamento adottato sia stato corretto? Perché – è evidente – se non fosse così, nel presentare l'interpello, stiamo auto-denunciando il nostro cliente all'Agenzia delle entrate per omissioni dichiarative ed evasioni fiscali protrattesi ormai da 13 anni.

In proposito, pare superfluo ricordare che i residenti, per le fattispecie eventualmente previste, dichiarano e versano le imposte in patria su tutti i redditi ovunque prodotti (c. d. Worldwide Principle Taxation), fatto salvo il meccanismo del credito d'imposta per quanto già pagato all'estero a titolo definitivo. Onde appurare se, nel caso in questione, il contribuente italiano sia venuto meno ai suoi obblighi tributari nei confronti del Fisco italiano, occorrerà allora verificare cosa prevede la convenzione contro le doppie imposizioni di riferimento: Italia / Portogallo (posto che, sul punto, interessa la tassazione e non la contribuzione, la quale viceversa avviene nel Regno Unito).

Chiunque, infatti, abbia una minima conoscenza della materia, sa bene che, per il settore "navi e aeromobili", sono spesso stabilite delle eccezioni rispetto alla regola generale, la quale – come risaputo – dispone che un rapporto di lavoro dipendente svolto in forma continuativa all'estero alle dipendenze di un datore di lavoro straniero privo di stabile organizzazione in Italia, è soggetto a tassazione solo nel Paese in cui viene prestata l'attività lavorativa (vale, cioè, il requisito della territorialità per quanto attiene alla potestà impositiva dello Stato).

Nello specifico, la convenzione Italia / Portogallo prevede che:

*"Le retribuzioni per lavoro subordinato svolto a bordo di navi o aeromobili in traffico in-*

*ternazionale, sono imponibili nello Stato nel quale è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa".*

A differenza della previgente ricordata regola generale (per la quale la convenzione precisa: "sono imponibili soltanto in tale Stato"), nel caso che ci occupa, l'avverbio "soltanto" viene omesso. Ciò significa che entrambi gli Stati hanno la potestà (concorrente) di tassare i redditi in argomento e, semmai, sarà il contribuente a far valere il proprio diritto di non essere sottoposto a una doppia imposizione, ricorrendo agli strumenti all'uopo definiti nel trattato (art. 22).

Come se, poi, questa "doccia fredda" non fosse stata sufficiente per il malcapitato pilota, è di tutta evidenza che la situazione sanzionatoria non si fermerà a: omissione modello unico ed evasione impositiva per redditi esteri di lavoro dipendente. Questo signore, assai probabilmente avrà un conto corrente bancario in Inghilterra. Di conseguenza: omissione agli obblighi di monitoraggio da quadro "RW". E ancora non basta. Viene auto-denunciato il possesso nel Regno Unito di un fondo di previdenza complementare. Ma, la normativa italiana impone l'obbligo di indicare – sempre nell'anzidetto quadro "RW" – la consistenza media delle posizioni individuali di previdenza complementare organizzate o gestite da società ed enti di diritto estero. Risultato: ulteriore omissione dichiarativa e mancata presumibile corresponsione dell'IVAFAE.

Davvero una splendida intuizione, quest'istanza d'interpello...

Ovviamente, l'Agenzia delle entrate ringrazia per la segnalazione e si premura subito di elencare dettagliatamente nella risposta, tutte le sanzioni previste in caso di omessa dichiarazione e mancato versamento delle imposte eventualmente dovute.

Passiamo, ora, al quesito vero e proprio,

che è in realtà suddiviso in due parti:

- ✓ Conoscere il trattamento fiscale delle somme erogate dal fondo pensione
- ✓ Sapere (nel caso tali somme fossero immesse in un nuovo fondo pensione italiano) se al contribuente venga riconosciuta l'anzianità d'iscrizione previamente maturata nel fondo inglese

Come già anticipato, a nostro modesto avviso, non pare che la situazione sia così tanto complessa da necessitare un interpello in merito all'interpretazione e all'applicazione della normativa di riferimento: evidentemente, trattasi di redditi di pensione e assimilati. Basterà, allora, andare a leggere cosa prevede al riguardo la convenzione – questa volta – Italia / Regno Unito, visto che contribuzione e fondo pensione in parola sono inglesi.

Anche su tale questione, peraltro, l'autore dell'interpello riesce a stupirci... negativamente.

Nella soluzione proposta, si espone una spropositata e lunga elucubrazione in merito all'applicazione della specifica normativa domestica concernente l'art. 13 della convenzione, il quale peraltro fa espresso riferimento agli utili di capitale.

Ma cosa mai potrebbero avere a che fare le disposizioni sugli utili di capitale, in un'ipotesi riguardante delle remunerazioni di tipo pensionistico?

Assolutamente niente! Come infatti non può che rilevare l'Agenzia delle entrate.

Semmai, la norma di interesse è l'art. 18 della convenzione:

*"Le pensioni e le altre remunerazioni analoghe pagate da un residente di uno Stato in relazione a un cessato impiego e ogni altra annualità pagata a tale residente, sono imponibili soltanto in detto Stato".* Nella

concreta fattispecie: residente italiano, imponibilità in Italia (cfr. *ns. precedente contributo: "Pensionati italiani in Portogallo"*).

Per quanto riguarda le modalità di tassazione, tenuto conto che le somme sono percepite in unica soluzione, in luogo del regime di tassazione ordinaria troverà applicazione – come noto – il regime di tassazione separata di cui all'art. 17, comma 1, lettera a), TUIR, in base al quale:

*"L'imposta si applica separatamente sui seguenti redditi:*

*Altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione dei predetti rapporti [rapporti di lavoro dipendente e taluni rapporti assimilati], comprese le indennità di preavviso, le somme risultanti dalla capitalizzazione di pensioni, etc."*

In mancanza di un sostituto d'imposta, tali somme dovranno poi essere indicate dal percettore nel modello unico, quadro "RM", sez. XII, riguardante i redditi corrisposti da soggetti non obbligati all'effettuazione delle ritenute d'acconto.

Viceversa, non saranno applicabili al caso di specie le norme sulle prestazioni di previdenza complementare. Dette prestazioni – che costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ex art. 50, comma 1, lettera h-bis), TUIR – sono, infatti, tassate in Italia, in forza del rinvio contenuto nell'art. 52, comma 1, lettera d), TUIR, in base alle disposizioni del d.lgs. 252/2005, la cui applicazione è riservata (oltre che ai fondi pensione istituiti in Italia) ai fondi pensione istituiti negli Stati membri dell'UE che rientrano nella Direttiva 2341/2016 e che risultano autorizzati dall'Autorità competente dello Stato membro di origine allo svolgimento dell'attività, in ogni caso, solo per le adesioni effettuate nel territorio italiano e per le risorse accumulate e gestite in relazione a tali adesioni (art. 15-ter, stesso d.lgs. 252 del 2005).

Da tale chiarimento, ne deriva altresì (in risposta alla seconda parte del quesito) che sono escluse:

- ✓ sia l'applicabilità della disposizione che prevede, a determinate condizioni, la possibilità di trasferire la posizione previdenziale dal fondo estero a quello italiano, cui il contribuente intende aderire;
- ✓ sia l'ipotesi di considerare, conseguentemente, l'anzianità dalla data d'iscrizione al fondo inglese uscente.

Pertanto, ai fini della decorrenza di tale anzianità, se il pilota deciderà di iscriversi a un fondo di previdenza complementare italiano, destinandovi il capitale proveniente dal fondo estero, dovrà comunque avere riguardo alla data d'iscrizione presso il fondo previdenziale italiano.

Quanto al trattamento tributario nazionale relativo alla posizione che il contribuente maturerà presso detto ultimo fondo di previdenza complementare italiano, non potranno evidentemente che applicarsi le norme vigenti in Italia, in materia di fiscalità della previdenza complementare (circolare Agenzia entrate N. 70/E del 2007).

L'insegnamento che si ricava da questo disastroso interpello è dunque il seguente: quando non si conosce la normativa, meglio rivolgersi a chi la conosce, piuttosto che pensare di ricevere una "facile risposta" dall'Agenzia delle entrate, tramite interpello. Non solo perché non è questo lo scopo di tale strumento, ma soprattutto perché si potrebbe creare un danno enorme al proprio cliente.



## Notifiche agli irreperibili

di Alessandro Villani

*Avvocato Tributarista*

Si precisa che, ai sensi dell'art. 26, primo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, (anche) nella prima formulazione, la notifica della cartella di pagamento può avvenire anche mediante invio diretto, da parte dell'agente della riscossione, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, oltre che nelle forme ordinarie per il tramite di un intermediario (quale, innanzitutto, l'ufficiale giudiziario) (*cf. Cass., ord. 13 luglio 2017, n. 17248; Cass. 19 marzo 2014, n. 6395*).

La facoltà riconosciuta all'agente della riscossione alla notifica «**diretta**» delle cartelle esattoriali e, più in generale, la previsione di un regime differenziato della riscossione coattiva è stata ritenuta coerente con il dettato costituzionale, avu-

to riguardo alla natura sostanzialmente pubblicistica della posizione e dell'attività dell'agente della riscossione e alla strumentalità di tale attività al regolare svolgimento della vita finanziaria dello Stato, in relazione all'esigenza della pronta realizzazione del credito fiscale (*cf. Corte Cost., 23 luglio 2018, n. 175*).

Il successivo terzo comma del richiamato art. 26 aggiunge che, nei casi previsti dall'art. 140 c.p.c., ossia di **irreperibilità** del destinatario dell'atto o rifiuto di riceverne la copia, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune.

Tale disposizione di legge stabilisce, al primo comma, che:

*«La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, con le seguenti modifiche: [...] e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del codice di procedura civile, in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione».*

**Con sentenza n. 258 del 22 novembre 2012, la Corte Costituzionale ha ritenuto necessario restringere la sfera di applicazione del combinato disposto degli artt. 26, terzo comma, del d.P.R. n. 602 del 1973 e 60, primo comma, alinea e lettera e), del d.P.R. n. 600 del 1973 alla sola ipotesi di notificazione di cartelle di pagamento a destinatario «assolutamente» irreperibile e, quindi, escludendone l'applicazione al caso di destinatario «relativamente» irreperibile, previsto dall'art. 140 cod. proc. civ., che rimane assoggettato alla disciplina di tale ultimo articolo, per effetto del richiamo operato dal primo alinea del primo comma dell'art. 60 (cfr., sul punto, Cass. 26 novembre 2014, n. 25079).**

Ciò posto, si osserva che la nozione di inesistenza della notificazione deve essere definita in termini assolutamente rigorosi, cioè confinata ad ipotesi talmente radicali che il legislatore ha ritenuto di non prendere nemmeno in considerazione, quali il caso di totale mancanza materiale dell'atto ovvero di attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile quell'atto (cfr. Cass., Sez. Un., 20 luglio

2016, n. 14916).

**Tale principio è applicabile alla notifica della cartella di pagamento e conduce a ritenere che ogni ipotesi di difformità della notifica dal modello legale - fatta eccezione per i casi di assenza degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto quale notificazione -, ricadono nella categoria della nullità, sanabile con efficacia ex tunc per raggiungimento dello scopo (in tale senso, Cass. 28 ottobre 2016, n. 21865).**

**Pertanto, l'omesso compimento delle formalità imposte dall'art. 140 c.p.c. in occasione della notifica di una cartella di pagamento determina un vizio di nullità sanabile, per raggiungimento dello scopo (cfr., in tema, Cass. 26 febbraio 2019, n. 5556).**

Infatti, la natura sostanziale e non processuale della cartella di pagamento non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, avuto riguardo al rinvio disposto dall'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 alle norme sulle notificazioni nel processo civile (cfr. Cass. 31 ottobre 2018, n. 27651; Cass. 13 gennaio 2016, n. 384).

Così, per esempio, nel ritenere inesistente la notifica della cartella di pagamento perché eseguita direttamente dall'agente della riscossione e non assistita dalla prova del compimento dei relativi adempimenti, non si fa corretta applicazione dei richiamati principi di diritto.

Infine, giova rammentare che nel giudizio tributario il divieto di proporre nuove eccezioni, in sede di gravame, previsto all'art. 57, secondo comma, d.lgs. n. 546 del 1992, concerne tutte le eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi d'invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, mentre non si estende alle eccezioni improprie o

alle mere difese e, cioè, alla contestazione dei fatti costitutivi del credito tributario o delle censure del contribuente, che restano sempre deducibili (*cf.* **Cass., ord., 29 dicembre 2017, n. 31224; Cass., ord., 22 settembre 2017, n. 22105**).

In particolare, il divieto di proporre nuove eccezioni in appello non limita la pos-

sibilità di difendersi dalle contestazioni già dedotte in giudizio, perché le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di un'eccezione non costituiscono, a loro volta, eccezione in senso tecnico (**così, Cass., ord. 7 giugno 2013, n. 14486; Cass. 11 febbraio 2011, n. 3338**).

## Ancora sull'ICI (IMU) prima casa: la Cassazione chiarisce ulteriormente la fattispecie

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza n. 24295 del 3 novembre 2020 e n. 24538 del 4 novembre 2020



di Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

La questione dell'ICI (e conseguentemente anche dell'IMU) sull'abitazione principale sta letteralmente intasando gli organi della giustizia tributaria. Infatti da tempo, sulla base di elaborazioni giurisprudenziali che hanno generato non poche perplessità, gli appetiti dei Comuni, sovente in cattive acque dal punto di vista finanziario, si sono scatenati su coloro che hanno fruito delle agevolazioni (detrazione o addirittura esenzione) in costanza di matrimonio con il coniuge altrove residente.

Al riguardo va ricordato che l'agevolazione prevista dall'art. 8, comma 2, D.Lgs. n. 504/1992 (sia in termini di detrazione che di esenzione) è relativa all'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del contribuente, intendendosi per tale *“quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente”*.

Con l'art. 1, comma 173, lett. b), Legge n. 296/2006, a partire dall'anno di imposta 2007 si è poi specificato che per abitazione principale deve intendersi, *“salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica”*.

Quindi messi insieme tali riferimenti, i Comuni, verificata a) la residenza del contribuente b) la costanza di matrimonio c) la residenza dell'altro coniuge, hanno con facilità tratto la conclusione per cui ogni volta che un contribuente regolarmente sposato abbia un coniuge

altrove residente l'agevolazione non spetta. In molti casi, fortunatamente, il personale amministrativo risolve in contraddittorio le situazioni in cui i motivi di un temporaneo trasferimento di dimora di uno dei coniugi ha fondamento logico (es. motivi di lavoro, motivi di cura di un familiare altrove residente, motivi di reale separazione di fatto). Oppure al contrario vengono risolte situazioni in cui ad onta delle diverse risultanze anagrafiche per svariate ragioni (es. diverse residenze prematrimoniali non variate, residenza per ottenere i benefici del registro, poi conservata, ecc.) il "focolare domestico" è unico ed uniche sono le agevolazioni.

In altri casi alcuni Enti che, come detto, con facilità hanno mosso contestazioni, con altrettanta faciloneria omettono di considerare le reali situazioni di fatto, giungendo a dei veri e propri paradossi giuridici che non hanno alcuna possibilità di tenuta rispetto ai principi dell'Ordinamento.

### **Il matrimonio e l'obbligo di residenza comune**

E' noto che sul versante civilistico l'art. 143, comma 2, c.c. impone l'obbligo di coabitazione. Il successivo articolo 144, comma 1°, precisa tuttavia che i coniugi concordano tra loro l'indirizzo della vita familiare e fissano la residenza della famiglia secondo le esigenze di entrambi e quelle preminenti della famiglia stessa. Quindi è normale la coabitazione ed è previsto l'accordo dei coniugi sulla abitazione coniugale, ma è altresì prevista la valorizzazione delle esigenze di entrambi. Non ultime quelle lavorative o concernenti i rapporti con i genitori e/o la famiglia di provenienza.

In ogni caso, si tratta di un accordo sottoposto alla regola *rebus sic stantibus*<sup>1</sup>, che si forma attraverso comportamenti concludenti e di cui ciascun coniuge può chiedere la revisione al mutare dei presupposti sui quali fu fondato. Si ammette, pertanto, il dissenso del coniuge, ad esempio, quando, fissata concordemente la residenza familiare in un certo luogo, manifesti successivamente l'indisponibilità a rimanervi, perché non intende più sopportare la condizione di pendolare o la lontananza dai propri parenti<sup>2</sup>.

Quindi se vogliamo riferire la normativa fiscale all'esistenza di un "focolare domestico" di derivazione diretta dal diritto di famiglia, occorrerà necessariamente riprendere anche i limiti e le condizioni che sottendono a tale riferimento e che poggiano proprio sulla lettura delle regole civilistiche.

La giurisprudenza tributaria di merito ha più volte ribadito che trasferire da parte di uno dei

1 Barbiera, *Il matrimonio*, Padova, 2006, 250; Finocchiaro F., 283; Paradiso, *I rapporti*, 162; Santoro, Passarelli, *sub art. 144*, 524

2 Paradiso, *La comunità familiare*, Milano, 1984, 195..

coniugi la propria residenza per motivi di lavoro, non integra la rottura dei vincoli matrimoniali e dunque non comporta la perdita delle agevolazioni ICI-IMU<sup>3</sup>.

### **Il passaggio all'IMU**

Nel passaggio dall'ICI all'IMU va poi sottolineato il fatto che l'art. 13, comma 2, D.L. n. 201/2011, escludendo dall'imposta l'abitazione principale precisa che *“per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente”*.

Quanto ai benefici doppi, nel caso in cui i coniugi possiedano residente distinte, la norma appena citata pone poi un vincolo preciso: *“nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile”*.

In questa precisazione molti inizialmente hanno visto un limite alla doppia residenza nel comune ma non in comuni diversi. Ed in effetti la circolare 18 maggio 2012, n. 3/DF del Ministero dell'Economia e delle Finanze, al punto 6, ha detto: a) che in caso di doppia residenza nel Comune *“..il contribuente può scegliere quale delle unità immobiliari destinare ad abitazione principale, con applicazione delle agevolazioni e delle riduzioni IMU per questa previste; le altre, invece, vanno considerate come abitazioni diverse da quella principale con l'applicazione dell'aliquota deliberata dal comune per tali tipologie di fabbricati”* b) che *“Il legislatore non ha, però, stabilito la medesima limitazione nel caso in cui gli immobili destinati ad abitazione principale siano ubicati in comuni diversi, poiché in tale ipotesi il rischio di elusione della norma è bilanciato da effettive necessità di dover trasferire la residenza anagrafica e la dimora abituale in un altro comune, ad esempio, per esigenze lavorative”*.

Sempre al punto 6 si esprime la ratio alla base della nuova disposizione. Ovvero: *“Lo scopo di tale norma è quello di evitare comportamenti elusivi in ordine all'applicazione delle agevolazioni per l'abitazione principale, e, quindi, la norma deve essere interpretata in senso restrittivo, soprattutto per impedire che, nel caso in cui i coniugi stabiliscano la residenza in due immobili diversi nello stesso comune, ognuno di loro possa usufruire delle agevolazioni dettate per l'abitazione principale e per le relative pertinenze”*.

---

3 Cfr. commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, quarta sezione, che, con la sentenza 692/2017, ha stabilito che se uno dei coniugi risiede per motivi di lavoro in un comune diverso da quello in cui dimorano i propri familiari, non perde il diritto all'esenzione Ici per l'immobile adibito ad abitazione principale. Gli impegni di lavoro, infatti, giustificano una frattura della convivenza abituale all'interno della stessa casa, ma non fanno venir meno la destinazione ad abitazione principale della famiglia dell'unità immobiliare.

Pare quindi che nelle regole dell'IMU sia difficile ravvisare la necessità di una sola "residenza familiare" come quella che, per l'ICI, si è determinata a far data dalla sentenza 15 giugno 2010, n. 14389, della Corte di Cassazione.

Secondo tale impostazione, infatti *"Il concetto di "abitazione principale" considerato dalla norma - tenuto conto della identità della ratio ispiratrice, tesa comunque a tutelare una specifica situazione fattuale involgente i membri della famiglia -, all'evidenza, richiama quello tradizionale di "residenza della famiglia" desumibile dall'art. 144 c.c., comma 1, ... per cui è del tutto legittima l'applicazione al primo dell'elaborazione giurisprudenziale propria della norma codicistica, in particolare del principio per il quale (Cass., 1<sup>a</sup>, 24 aprile 2001 n. 6012, che richiama "Cass. 5 maggio 1999, n. 4492; 26 giugno 1992, n. 8019") per "residenza della famiglia" - da tenere distinta dai luoghi di "eventuali domicili fissati altrove ai sensi dell'art. 45 c.c." - deve intendersi il "luogo" ("in relazione al quale", in particolare, "deve realizzarsi, con gli adattamenti resi necessari dalle esigenze lavorative di ciascun coniuga, l'obbligo di convivenza posto dall'art. 143 c.c.") di "ubicazione della casa coniugale" perché questo luogo "individua presuntivamente la residenza di tutti i componenti della famiglia", "salvo che" (si aggiunge opportunamente) "tale presunzione sia superata dalla prova" che lo "dello spostamento... della propria dimora abituale" sia stata causata dal "verificarsi di una frattura del rapporto di convivenza".*

Quindi se dovessimo mutuare il concetto di abitazione principale ai fini IMU dalla lettura della regola relativa all'ICI si dovrebbero completamente ignorare a) la precisazione normativa relativa al limite della doppia residenza nel comune b) la circolare del MEF appena citata. Ovvero l'interpretazione di carattere nomofilattico prevalicherebbe in qualche modo la norma stessa e la prassi che l'ha interpretata, con espresso riferimento, tra l'altro, alla *ratio iuris*.

E' comunque chiaro che già nella prima lettura della Suprema Corte, vengono considerate come deroghe al principio della "residenza familiare", e quindi alla lettura più restrittiva, a) il caso della diversa dimora abituale per motivi di lavoro (chiaro in tal senso è il passaggio *"deve realizzarsi, con gli adattamenti resi necessari dalle esigenze lavorative di ciascun coniuga, l'obbligo di convivenza posto dall'art. 143 c.c."*) b) il fatto che tale presunzione per cui c'è una sola residenza familiare *".. sia superata dalla prova" che lo "dello spostamento... della propria dimora abituale" sia stata causata dal "verificarsi di una frattura del rapporto di convivenza"*.

Non basta, a nostro avviso. Perché se le predette due situazioni sono tutelate, non potrebbero non esserlo altre circostanze che possono essere assimilabili. Per esempio il temporaneo spostamento di un coniuge in altro comune per assistere un genitore o un familiare malato; il trasferimento di uno (o entrambi) i coniugi per avvicinarsi a un figlio che ha avuto un

bambino e che ha necessità di aiuto; e così via.

Un'ultima questione in ambito IMU va posta con riguardo ad un mutamento normativo a valere dal 2012 in avanti. Infatti nell'articolo 13, secondo comma, del d.l. 201/2011 la iniziale espressione *"Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente"*, diviene con il D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, *"Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente"*.

Al di là del dato letterale non pare che la modifica possa portare a conclusioni diverse da quelle finora tracciate. Questo perché il periodo successivo recita ancora: *"Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile"*. Quindi la regola per cui solo la residenza dell'intero nucleo familiare legittima l'agevolazione non è assoluta: al contrario va applicato il principio per cui una sola agevolazione per nucleo familiare è ammessa. Se affermassimo che in caso di familiari residenti anagraficamente in comuni diversi l'agevolazione non spetta a nessuno avremmo una frattura evidente dei principi costituzionali, sotto il profilo dell'uguaglianza e della capacità contributiva.

### **Le pronunce della Cassazione**

Dopo la celeberrima (e molto discussa) sentenza n. 14389/2010 già citata, la Corte ha elaborato alcuni principi che vale la pena di riportare in sintesi prima di affrontare le ultime due pronunce dei giorni scorsi.

In primo luogo vale la regola per cui le risultanze dei registri di stato civile hanno solo valore presuntivo. Quindi possono essere superate dalla prova fornita dal contribuente. A tal riguardo: *"In tema di ICI, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione prevista dal D. Lgs. n. 504 del 1992, art. 8, per l'immobile adibito ad abitazione principale, le risultanze anagrafiche rivestono un valore presuntivo circa il luogo di residenza effettiva e possono essere superate da prova contraria, desumibile da qualsiasi fonte di convincimento e suscettibile di apprezzamento riservato alla valutazione del giudice di merito"* (Cass. ordd. nn. 12299/17, 13062/17, 15444/17).<sup>4</sup> Nel caso esaminato nella ordinanza della sezione filtro, in particolare, si è ritenuto che i giudici d'appello avessero "malgovernato" il superiore principio di diritto, in quanto, non avevano tenuto conto che la diversa residenza anagrafica

4 Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 06/12/2017) 17-04-2018, n. 9429

dei coniugi, *“costituisce solo una presunzione circa il luogo di residenza effettiva, che può essere oggetto di prova contraria, che non è stata oggetto di verifica da parte della CTR, benchè la normativa lo prevedesse”*.

Sulla separazione di fatto vale il principio per cui si può fruire della doppia agevolazione se le condizioni effettive mostrano una diversa dimora abituale. In tal senso sbaglia il giudice di appello che non compie *“nessun accertamento sulla separazione di fatto tra i .. coniugi, limitandosi su tale punto a richiamare le deduzioni degli appellanti, ma ha soltanto statuito in diritto, affermando il principio generale che un’abitazione può essere ritenuta principale soltanto se nella stessa dimorano sia il contribuente che i suoi familiari, con la conseguenza che “per il sorgere del diritto alla detrazione...non è sufficiente che il contribuente dimori abitualmente nell’unità immobiliare se...il coniuge, non separato legalmente, dimori altrove”, per giungere alla conclusione “che nessuno dei due immobili, abitati in via esclusiva uno dalla S. e l’altro dal G., può essere considerato abitazione principale ai sensi della norma in commento”<sup>5</sup>*.

Per la Corte va valorizzato il trasferimento della dimora abituale *“per la frattura del rapporto di convivenza, cioè di una situazione di fatto consistente nella inconciliabilità della prosecuzione della coesistenza, sotto lo stesso tetto, delle persone legate dal rapporto coniugale”, con conseguente superamento della presunzione di coincidenza tra “casa coniugale” e “abitazione principale”*.

A contrario tuttavia si legge in altra massima che va dato rilievo alle risultanze anagrafiche *“a nulla rilevando, ai fini fiscali, la situazione di separazione di fatto, che è una situazione transeunte, suscettibile di essere revocata in qualsiasi momento dagli stessi coniugi, mentre, le agevolazioni fiscali, sono notoriamente di stretta interpretazione e richiedono per essere riconosciute di presupposti certi”<sup>6</sup>*.

Il'altra massima più recente si comincia a dipanare invece proprio la tematica della separazione di fatto tra i coniugi, ovviamente documentata. La situazione di reale separazione, seppur di fatto, non è assimilabile a quella in cui i coniugi risultino solo anagraficamente residenti in luoghi diversi. Infatti secondo la Corte *“occorre distinguere l’ipotesi in cui il presupposto di fatto, in relazione al quale deve valutarsi l’applicabilità del beneficio per la casa principale, sia costituito dalla mera circostanza che due coniugi non separati legalmente abbiano la propria abitazione in due differenti immobili, da quella, ben diversa, in cui risulti accertato che il trasferimento della dimora abituale di uno dei coniugi sia avvenuto “per la frattura del rapporto di convivenza, cioè di una situazione di fatto consistente nella inconciliabilità della prosecuzione della coesistenza, sotto lo stesso tetto, delle persone legate dal rapporto*

5 Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 06/12/2017) 17-05-2018, n. 12050

6 Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 08/05/2018) 07-06-2018, n. 14791

*coniugale, con conseguente superamento della presunzione di coincidenza tra casa coniugale e abitazione principale” (v. Cass., sez. 6-5, 17/5/2018, n. 12050, non massimata). Nel primo caso, infatti, il nucleo familiare (inteso come unità distinta ed autonoma rispetto ai suoi singoli componenti) resta unico, ed unica, pertanto, potrà essere anche l’abitazione principale” ad esso riferibile, con la conseguenza che il contribuente, il quale dimori in un immobile di cui sia proprietario (o titolare di altro diritto reale), non avrà alcun diritto all’agevolazione se tale immobile non costituisca anche dimora abituale dei suoi familiari, non realizzandosi in quel luogo il presupposto della “abitazione principale” del suo nucleo familiare”<sup>7</sup>.*

In altra sentenza, evidentemente avallando l’impostazione appena esposta, i Giudici di Legittimità rilevano tuttavia che *“Le doglianze della ricorrente, che prospetta una separazione di fatto coniugale e rivendica il proprio diritto di fissare in autonomia la dimora abituale, valevole anche per ottenere l’agevolazione richiesta, sono formulate in termini meramente assertivi e privi di un valido supporto probatorio”<sup>8</sup>.*

Un altro tema, correlato alla spettanza dell’agevolazione, è quello della pretestuosa assunzione di doppia residenza per fruire di doppia esenzione. Il comportamento appare censurabile al punto che la Corte evidenzia come non possa che spettare una unica agevolazione per nucleo familiare. Letteralmente: *“Nel caso in esame, quindi, i giudici dell’appello non hanno tenuto nella giusta considerazione che la agevolazione CI riguardanti gli immobili adibiti ad abitazione principale costituiscono un vantaggio fiscale di natura eccezionale e, pertanto, nel caso di coniugi non legalmente separati, non può essere duplice, bensì singola per nucleo familiare”<sup>9</sup>.*

Ancor più esplicita sul punto un’altra sentenza che, ricordato che la casa su cui si fa valere l’agevolazione deve costituire l’abitazione non solo del contribuente, ma anche del proprio nucleo familiare, statuisce: *“Da tale principio risulta, quindi, che per ogni nucleo familiare non può esservi che una sola abitazione principale”<sup>10</sup>.*

In un altro caso si ammette al beneficio la contribuente che ha dimostrato, secondo la CTR, che il marito risiede presso una unità adibita in realtà a studio professionale e che quindi la residenza del nucleo familiare è presso la propria abitazione, facendo rilevare altresì come il marito non abbia goduto dei benefici per la casa (in realtà lo studio) ove risulta anagraficamente residente<sup>11</sup>.

Quando anche si afferma che l’abitazione principale è solo quella di residenza non solo del contribuente, ma anche di tutta la famiglia secondo le risultanze anagrafiche in realtà si dice

7 Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 24/01/2019) 07-06-2019, n. 15439

8 Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 06/03/2019) 09-07-2019, n. 18367. Si veda anche la analoga Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 17/04/2019) 24-07-2019, n. 19964

9 Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 05/06/2019) 07-08-2019, n. 21069

10 Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 05/06/2019) 07-08-2019, n. 21072

11 Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 10/09/2019) 14-11-2019, n. 29643

che ciò vale “salvo prova contraria” come la norma prevede. E solo se la prova non è fornita scatta il recupero dell’agevolazione<sup>12</sup>.

In una massima più recente dell’anno in corso si ravvisa nuovamente il limite dell’utilizzo dell’agevolazione in una per nucleo familiare. Infatti *“Nel caso di specie trattandosi di una coppia di coniugi non separata legalmente, ma con due distinte residenze anagrafiche, consentire il godimento di tale esenzione, comporterebbe la possibilità per lo stesso nucleo familiare di usufruire di una doppia esenzione per una doppia abitazione principale. Infatti è stato accertato che solo la ricorrente ha la propria residenza anagrafica nel Comune di Bari mentre il proprio coniuge, non legalmente separato, non solo ha residenza e dimora abituale in Roma ma ha usufruito in tale Comune dell’agevolazione in materia di ICI”*<sup>13</sup>.

Segnaliamo infine (con riferimento all’IMU) una recente massima in cui si afferma, in termini forse eccessivamente perentori e sicuramente non del tutto allineati alla giurisprudenza di Legittimità fin qui esaminata che *“Ciò comporta, la necessità che in riferimento alla stessa unità immobiliare tanto il possessore quanto il suo nucleo familiare non solo vi dimorino stabilmente, ma vi risiedano anche anagraficamente”*<sup>14</sup>. E’ la questione cui abbiamo fatto riferimento in precedenza riferendo le novità introdotte dal D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, e la necessità di una lettura sistematica delle stesse.

### **Le due sentenze del 3 e 4 novembre 2020 della Sezione Tributaria**

Si tratta di due omologhe pronunce<sup>15</sup> che riguardano lo stesso contribuente le quali, come spesso accade per i provvedimenti del Presidente Chindemi, sono chiare e delineano una sorta di “stato dell’arte” della questione ad oggi, in linea con i principi dell’ordinamento.

La Corte ricorda come ai fini della spettanza della detrazione e dell’applicazione dell’aliquota ridotta prevista per le “abitazioni principali”, un’unità immobiliare può essere riconosciuta abitazione principale solo se costituisca la dimora abituale non solo del ricorrente, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione nell’ipotesi in cui tale requisito sia riscontrabile solo nel ricorrente ed invece difetti nei familiari (Cass., sez. 6-5, 21/06/2017, n. 15444, Rv. 645041 -01; Cass., sez. 5, 15/06/2010, n. 14389, Rv. 613715 -01).

Trattandosi oltretutto di norma agevolativa fiscale, essa deve essere di stretta interpretazione e quindi non estensibile ai casi non espressamente previsti in quanto costituisce comunque deroga al principio di capacità contributiva sancito dall’art. 53 Cost..

12 Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 27/11/2019) 18-02-2020, n. 3966

13 Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 24/09/2020) 09-10-2020, n. 21873

14 Cass. civ. Sez. VI - 5, Ord., (ud. 08/09/2020) 24-09-2020, n. 20130

15 Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 20/02/2020) 03-11-2020, n. 24295 e Cass. civ. Sez. V, Sent., (ud. 20/02/2020) 04-11-2020, n. 24538

Con riguardo al concetto di “abitazione principale” considerato dalla norma, va altresì considerato che la giurisprudenza di legittimità (vedi Cass. Sez. 5 n. 14389/2010 in motivazione) ha richiamato quello tradizionale di “residenza della famiglia” desumibile dall’art. 144 c.c., comma 1, ritenendo così legittima l’applicazione al primo dell’elaborazione giurisprudenziale propria della norma codicistica, in particolare del principio per il quale per “residenza della famiglia” deve intendersi il “luogo” di “ubicazione della casa coniugale” perchè questo luogo “individua presuntivamente la residenza di tutti i componenti della famiglia”, “salvo che” “tale presunzione sia superata dalla prova” che lo spostamento... della propria dimora abituale sia stata causata dal “verificarsi di una frattura del rapporto di convivenza”.

Pertanto occorre distinguere l’ipotesi in cui due coniugi non separati legalmente abbiano la propria abitazione in due differenti immobili, da quella, in cui risulti accertato che il trasferimento della dimora abituale di uno dei coniugi sia avvenuto *“per la frattura del rapporto di convivenza, cioè di una situazione di fatto consistente nella inconciliabilità della prosecuzione della convivenza, sotto lo stesso tetto, delle persone legate dal rapporto coniugale, con conseguente superamento della presunzione di coincidenza tra casa coniugale e abitazione principale”* (per la differenziazione di tali ipotesi vedi Cass., sez. 6-5, 17/5/2018, n. 12050).

Nel primo caso, infatti, il nucleo familiare (inteso come unità distinta ed autonoma rispetto ai suoi singoli componenti) resta unico, ed unica, pertanto, potrà essere anche l’abitazione principale” ad esso riferibile, con la conseguenza che il contribuente, il quale dimori in un immobile di cui sia proprietario (o titolare di altro diritto reale), non avrà alcun diritto all’agevolazione se tale immobile non costituisca anche dimora abituale dei suoi familiari, non realizzandosi in quel luogo il presupposto della “abitazione principale” del suo nucleo familiare.

Ciò per impedire che la fittizia assunzione della dimora o della residenza in altro luogo da parte di uno dei coniugi crei la possibilità per il medesimo nucleo familiare di godere due volte dei benefici per la abitazione principale. Nel secondo caso, invece, la frattura del rapporto di convivenza tra i coniugi, intesa quale separazione di fatto, comporta una disgregazione del nucleo familiare e, conseguentemente, l’abitazione principale” non potrà essere più identificata con la casa coniugale (vedi da ultimo Cass., Sez. 5, n. 15439/19).

Quindi riassumendo possiamo delineare alcuni principi:

- ✓ L’agevolazione non può che essere una per nucleo familiare
- ✓ Vanno in questo senso contrastate le situazioni in cui i coniugi assumano diverse residenze per fruire della doppia riduzione o esenzione.

Se tuttavia viene provata la effettiva dimora abituale dei coniugi in luoghi diversi si costituiscono dei “nuclei familiari” diversificati e quindi le agevolazioni spettano due volte.

Rileva in questo ambito la separazione di fatto per “frattura” del rapporto di convivenza. Dovrebbero rilevare altresì situazioni di fatto diverse nelle quali si ha una effettiva e prevalente dimora separata per i coniugi (es. lavoro).

Dovrebbe essere sempre possibile provare che ad onta della residenza anagrafica diversa esiste il rapporto di convivenza e quindi fruire di una agevolazione nel luogo nel quale si ha la residenza familiare.

Nel contesto delle prove, seppur con valore indiziario, possono essere assunte le dichiarazioni di terzi a favore del contribuente, raccolte in sede extraprocessuale, come già affermato dalla stessa Corte Costituzionale con la sentenza n. 18 del 21 gennaio 2000.

Infine, non è presente nella sentenza ma va ricordata, la regola IMU introdotta dal 2012 in avanti, che richiede non solo la residenza anagrafica del contribuente ma anche quella dei familiari per avere l’agevolazione, va interpretata in conformità ai principi costituzionali. E in questo contesto non avrebbe senso dare una agevolazione ai coniugi con diversa residenza nello stesso comune (come lo stesso articolo 13 prevede) e non concedere alcuna agevolazione ai coniugi con diversa residenza anagrafica in comuni diversi. A tal riguardo va detto che la CTP di Lecce, con sentenza n. 945 del 15 luglio 2020, ha attribuito il diritto di doppia agevolazione a due coniugi residenti proprio in comuni diversi e proprio con riferimento all’IMU 2013. La CTP ha posto in evidenza come il nuovo dettato normativo in tema di Imu è coerente con l’evoluzione sociale, affermando testualmente che *“mentre un tempo la famiglia era una struttura monolitica in cui tutti i componenti si ritrovavano e di fatto convivevano in un’unica abitazione, nell’attuale periodo storico è sempre più frequente l’eventualità di nuclei familiari che, pur rimanendo tali, sono caratterizzati dal fatto che alcuni dei componenti, per motivi di lavoro o di studio, giungono a dimorare in luoghi diversi. Ormai è diffusissima la situazione di coppie di coniugi che vivono in città diverse per motivi di lavoro, pur non essendo separati né giudizialmente e neppure di fatto. Il legislatore si è evidentemente fatto carico di questa nuova situazione e, innovando rispetto alla disciplina dettata in tema di Ici vent’anni prima, ha preso atto delle modifiche sociali nel frattempo consolidatesi e ha ritenuto di non penalizzare i coniugi che vivono distanti l’uno dall’altro, consentendo loro di usufruire dell’esonero dall’Imu, ciascuno per la propria abitazione principale.”*

## Corte di cassazione, Sez. V, Sentenza n. 24295 del 3 novembre 2020

### FATTI DI CAUSA

Soldati Massimo Alfredo Guido impugnava l'avviso di accertamento ICI emesso per il 2009 dal Comune di Marciana Marina in relazione ad un immobile sito nel medesimo comune di sua proprietà ed in cui egli aveva la residenza per omesso versamento di 1.232 euro in ragione del mancato riconoscimento delle agevolazioni tributarie per l'abitazione principale, in quanto risultava che la moglie, non separata, del medesimo risiedeva anagraficamente a Milano con le figlie.

La Commissione Tributaria Provinciale di Livorno accoglieva il ricorso del contribuente. Proposto appello avverso detta pronuncia da parte del Comune, la Commissione Tributaria Regionale della Toscana con sentenza in data 4 agosto 2017 accoglieva il gravame, ritenendo che l'art. 8 del D.L. n. 504 del 1992 stabilisce che ai fini della spettanza delle agevolazioni ICI vi debba essere non solo la dimora abituale del contribuente ma anche quella dei suoi familiari, tranne il caso di separazione e divorzio legalmente comprovate, non anche con dichiarazioni di terzi, prive di efficacia probatoria nel contenzioso tributario.

Avverso detta sentenza il contribuente proponeva ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi; il Comune di Marciana Marina si costituiva con controricorso chiedendone il rigetto.

### RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso rubricato "Violazione ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 4

c.p.c. dell'art. 112 c.p.c. per avere fondato la decisione circa la spettanza dell'agevolazione sull'accertamento della asserita non coincidenza della dimora abituale del contribuente con la residenza anagrafica, circostanza questa non oggetto di contestazione in sede di avviso di accertamento" parte ricorrente deduceva la illegittimità della sentenza impugnata che si fonda su presupposti non oggetto della domanda introduttiva del giudizio cristallizzata nell'avviso di accertamento.

Con il secondo motivo di ricorso rubricato "Violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. e dell'art. 42 d.p.r. n. 600/73 per avere confermato la legittimità dell'avviso di accertamento sulla base di presupposti fattuali e giuridici non contenuti nella motivazione dell'avviso di accertamento medesimo" parte ricorrente deduceva la illegittimità della sentenza impugnata per avere escluso la agevolazione ICI sulla base di elementi in fatto ed in diritto non recati dalla motivazione dell'avviso di accertamento.

Con il terzo motivo di ricorso rubricato "Violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. degli artt. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, 2697 e 2729 cod. civ., 115 e 167 cod. proc. civ., per avere ritenuto che le dichiarazioni di terzi dedotte in atti, 'aventi secondo la Cassazione valore indiziario, non siano idonee, sole o unitamente ad altri elementi di prova, a provare la frattura del rapporto familiare" parte ricorrente deduceva l'illegittimità della sentenza impugnata per avere fatto non corretta applicazione delle norme che disciplinano le prove nel processo tributario essendo state acquisite n. 21 dichiarazioni di terzi che attestano la frattura del rapporto coniugale da valutarsi autonomamente o unitamente agli ulteriori elementi dedotti in atti.

Con il quarto motivo d'impugnazione, rubricato "Violazione o falsa applicazione ai sensi

dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., degli artt. 8, comma 2, d. lgs.n. 504 del 1992 e 144 e.e. per non aver riconosciuto la spettanza dell'agevolazione ICI in presenza della prova agli atti della frattura del rapporto di convivenza" il ricorrente deduceva l'illegittimità della sentenza impugnata per avere disconosciuto l'esenzione in ragione della diversa residenza degli appartenenti al nucleo familiare.

Con il quinto motivo di ricorso rubricato "Violazione ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., degli artt. 111, 112, 131 e 132 c.p.c. per avere la sentenza della CTR omesso di pronunciarsi sul motivo di appello afferente la violazione dell'art. 7 d.lgs. n. 472 del 1997 per omessa motivazione del provvedimento sanzionatorio" il ricorrente deduceva che sentenza della CTR aveva omesso di pronunciarsi sul motivo di appello afferente la violazione dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 per omessa motivazione del provvedimento sanzionatorio.

Va esaminato preliminarmente il quarto motivo di ricorso.

La questione sottoposta all'esame della Corte riguarda la spettanza o meno delle agevolazioni tributarie previste a titolo di ICI per l'abitazione principale in un caso in cui l'immobile costituisca la dimora abituale di un solo coniuge mentre l'altro, nella specie, la moglie, si sia trasferito in un'altra abitazione, sita in diverso comune, insieme ai figli.

A sostegno della richiesta di esenzione l'odierno ricorrente, sin dal giudizio di primo grado, assumeva di essere nell'annualità in contestazione (2009) separato di fatto dalla moglie, situazione comprovata dal fatto che successivamente era intervenuta la separazione legale tra i coniugi.

Il Comune di Marciana Marina, invece, poneva a base dell'avviso di accertamento il dettato dell'art. 8 comma 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 che circoscrive la definizione di abitazione principale a quella dove risiede l'intero nucleo familiare cosicché nella specie il contribuente avrebbe illegittimamente fruito dell'agevolazione in quanto presso l'immobile non dimorava l'intero nucleo familiare.

Così sinteticamente descritta la fattispecie per cui è processo, occorre premettere che in tema di agevolazioni fiscali a titolo di ICI, l'art. 8 del d.lgs.

n. 504 del 1992 prevede un beneficio fiscale in relazione all'unità immobiliare adibita ad abitazione principale dal soggetto passivo dell'imposta.

L'art. 8, comma 2, del d.lgs. citato chiarisce che "per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente". Secondo la giurisprudenza di legittimità ai fini della spettanza della detrazione e dell'applicazione dell'aliquota ridotta prevista per le "abitazioni principali", un'unità immobiliare può essere riconosciuta abitazione principale solo se costituisca la dimora abituale non solo del ricorrente, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione nell'ipotesi in cui tale requisito sia riscontrabile solo nel ricorrente ed invece difetti nei familiari (Cass., sez. 6-5, 21/06/2017, n. 15444, Rv. 645041 -01; Cass., sez. 5,

15/06/2010, n. 14389, Rv. 613715 - 01).

Trattandosi peraltro di norma agevolativa fiscale, è norma di stretta interpretazione e quindi non estensibile ai casi non espressamente previsti in quanto costituisce comunque deroga al principio di capacità contributiva sancito dall' art. 53 Cost.

Con riguardo al concetto di "abitazione principale" considerato dalla norma, va altresì considerato che la giurisprudenza di legittimità (vedi Cass. Sez. 5 n. 14389/2010 in motivazione) ha richiamato quello tradizionale di "residenza della famiglia" desumibile dall' art. 144, comma 1, e.e. ritenendo così legittima l'applicazione al primo dell'elaborazione giurisprudenziale propria della norma codicistica, in particolare del principio per il quale per "residenza della famiglia" deve intendersi il "luogo" di "ubicazione della casa coniugale" perché questo luogo "individua presuntivamente la residenza di tutti i componenti della famiglia", "salvo che" "tale presunzione sia superata dalla prova" che lo spostamento ... della propria dimora abituale sia stata causata dal "verificarsi di una frattura del rapporto di convivenza".

Pertanto occorre distinguere l'ipotesi in cui due coniugi non separati legalmente abbiano la propria abitazione in due differenti immobili, da quella, in cui risulti accertato che il trasferimento della dimora abituale di uno dei coniugi sia avvenuto "per la frattura del rapporto di convivenza, cioè di una situazione di fatto consistente nella inconciliabilità della prosecuzione della convivenza, sotto lo stesso tetto, delle persone legate dal rapporto coniugale, con conseguente superamento della presunzione di coincidenza tra casa coniugale e abitazione principale" (per la differenziazione di tali ipotesi vedi Cass., sez. 6-5, 17/5/2018, n. 12050).

Nel primo caso, infatti, il nucleo familiare (inteso come unità distinta ed autonoma rispetto ai suoi singoli componenti) resta unico, ed unica, pertanto, potrà essere anche l'abitazione principale" ad esso riferibile, con la conseguenza che il contribuente, il quale dimori in un immobile di cui sia proprietario (o titolare di altro diritto reale), non avrà alcun diritto all'agevolazione se tale immobile non costituisca anche dimora abituale dei suoi familiari, non realizzandosi in quel luogo il presupposto della "abitazione principale" del suo nucleo familiare.

Ciò per impedire che la fittizia assunzione della dimora o della residenza in altro luogo da parte di uno dei coniugi crei la possibilità per il medesimo nucleo familiare di godere due volte dei benefici per la abitazione principale. Nel secondo caso, invece, la frattura del rapporto di convivenza tra i coniugi, intesa quale separazione di fatto, comporta una disgregazione del nucleo familiare e, conseguentemente, l'abitazione principale" non potrà essere più identificata con la casa coniugale (vedi da ultimo Cass., Sez. 5, n. 15439/19).

Pertanto, alla luce dei principi fin qui esposti, ha errato la CTR nel ritenere tout court esclusa l'agevolazione ICI per il solo fatto che i due coniugi vivessero in due abitazioni diverse, considerato peraltro che l'odierno ricorrente risultava residente presso l'immobile de quo (vedi certificato allegato al ricorso) e che l'altro coniuge non aveva beneficiato di tale agevolazione (avendo provveduto al pagamento dell'Id il proprietario dell'immobile concesso in comodato alla Losapio).

Del pari fondato è il terzo motivo di ricorso.

Ed invero, una volta ritenuto che al fine di stabilire la spettanza o meno delle agevolazioni ICI per l'abitazione principale sia necessario accertare per quali ragioni i coniugi non dimorassero entrambi presso l'immobile de quo, ovvero se si verta o meno in una ipotesi di separazione di fatto, la sentenza impugnata ha errato nel ritenere che non possano essere valutate al fine di fornire la prova di tali circostanze le dichiarazioni di terzi, ritenute dalla CTR " .. prive di efficacia probatoria nel contenzioso tributario ..".

A riguardo va premesso che nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, si riferisce alla prova da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice (vedi Cass., Sez. 6-5, n. 29757/2018).

Tali dichiarazioni hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 e.e., danno luogo a presunzioni. In questo ambito, al fine di evitare che l'ammissibilità di tali dichiarazioni possa pregiudicare la difesa del contribuente ed il principio di uguaglianza delle parti, è necessario riconoscere che, al pari dell'Amministrazione finanziaria, anche il contribuente possa introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni Tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede

extraprocessuale per far valere le proprie ragioni.

Tali dichiarazioni possono essere introdotte nel giudizio tributario avendo le stesse valenza indiziaria in proprio favore, in conformità ai principi del giusto processo ex art. 6 CEDU (vedi da ultimo Cass., Sez. 6-5, n. 6616/2018; Cass. Sez.6- 5, n. 21153/2015).

La CTR, quindi, ha fatto malgoverno dei principi fin qui enunciati in tema di valenza delle prove nel giudizio tributario, per non aver valutato le dichiarazioni di terzi, unitamente altri elementi di prova dedotti in atti, al fine di stabilire la sussistenza o meno nella specie di una frattura del rapporto di convivenza dei coniugi.

I restanti motivi di ricorso sono assorbiti.

In conclusione, in accoglimento dei motivi 3 e 4 del ricorso, assorbiti gli altri, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR della Toscana, in diversa composizione, affinché valuti le prove versate in atti alla luce dei principi dianzi enunciati.

Alla stessa domanda altresì la regolamentazione delle spese di lite.

P. Q. M.

in accoglimento dei motivi nn. 3 e 4 del ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Toscana, in diversa composizione, cui rinvia anche per la disciplina delle spese di lite.

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal solo Presidente del Collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a) del D.P.C.M. 8 marzo 2020.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 20 febbraio 2020.

## Corte di Cassazione Sez. V, Sentenza n. 24538 del 4 novembre 2020

### FATTI DI CAUSA

Soldati Massimo Alfredo Guido impugnava l'avviso di accertamento ICI emesso per il 2011 dal Comune di Marciana Marina in relazione ad un immobile sito nel medesimo comune di sua proprietà ed in cui egli aveva la residenza per omesso versamento di 1.232 euro in ragione del mancato riconoscimento delle agevolazioni tributarie per l'abitazione principale, in quanto risultava che la moglie, non separata, del medesimo risiedeva anagraficamente a Milano con le figlie.

La Commissione Tributaria Provinciale di Livorno accoglieva il ricorso del contribuente. Proposto appello avverso detta pronuncia da parte del Comune, la Commissione Tributaria Regionale della Toscana con sentenza in data 8 febbraio 2018 accoglieva il gravame, ritenendo che l'art. 8 del D.L. n. 504 del 1992 stabilisce che ai fini della spettanza delle agevolazioni ICI vi debba essere non solo la dimora abituale del contribuente ma anche quella dei suoi familiari, tranne il caso di separazione e divorzio legalmente comprovate, non anche con dichiarazioni di terzi, prive di efficacia probatoria nel contenzioso tributario.

Avverso detta sentenza il contribuente proponeva ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi; il Comune di Marciana Marina si costituiva con controricorso chiedendone il rigetto.

### RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso rubricato "Violazione ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c. dell'art. 112 c.p.c. per avere fondato la decisione circa la spettanza dell'agevolazione sull'accertamento della asserita non coincidenza della dimora abituale del contribuente con la residenza anagrafica, circostanza questa non oggetto di contestazione in sede di avviso di accertamento" parte ricorrente deduceva la illegittimità della sentenza impugnata che si fonda su presupposti non oggetto della domanda introduttiva del giudizio cristallizzata nell'avviso di accertamento.

Con il secondo motivo di ricorso rubricato "Violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. e dell'art. 42 d.p.r. n. 600/73 per avere confermato la legittimità dell'avviso di accertamento sulla base di presupposti fattuali e giuridici non contenuti nella motivazione dell'avviso di accertamento medesimo" parte ricorrente deduceva la illegittimità della sentenza impugnata per avere escluso la agevolazione ICI sulla base di elementi in fatto ed in diritto non recati dalla motivazione dell'avviso di accertamento.

Con il terzo motivo di ricorso rubricato "Violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. degli artt. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, 2697 e 2729 cod. civ., 115 e 167 cod. proc. civ., per avere ritenuto che le dichiarazioni di terzi dedotte in atti, aventi secondo la Cassazione valore indiziario, non siano idonee, sole o unitamente ad altri elementi di prova, a provare la frattura del rapporto familiare" parte ricorrente deduceva l'illegittimità della sentenza impugnata per avere fatto non corretta applicazione delle norme che

disciplinano le prove nel processo tributario essendo state acquisite n. 21 dichiarazioni di terzi che attestano la frattura del rapporto coniugale da valutarsi autonomamente o unitamente agli ulteriori elementi dedotti in atti.

Con il quarto motivo d'impugnazione, rubricato "Violazione o falsa applicazione ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., degli artt. 8, comma 2, d. lgs.n. 504 del 1992 e 144 e.e. per non aver riconosciuto la spettanza dell'agevolazione ICI in presenza della prova agli atti della frattura del rapporto di convivenza" il ricorrente deduceva l'illegittimità della sentenza impugnata per avere disconosciuto l'esenzione in ragione della diversa residenza degli appartenenti al nucleo familiare.

Con il quinto motivo di ricorso rubricato "Violazione ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., degli artt. 111, 112, 131 e 132 c.p.c. per avere la sentenza della CTR omesso di pronunciarsi sul motivo di appello afferente la violazione dell'art. 7 d.lgs. n. 472 del 1997 per omessa motivazione del provvedimento sanzionatorio" il ricorrente deduceva che sentenza della CTR aveva omesso di pronunciarsi sul motivo di appello afferente la violazione dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 per omessa motivazione del provvedimento sanzionatorio.

Va esaminato preliminarmente il quarto motivo di ricorso.

La questione sottoposta all'esame della Corte riguarda la spettanza o meno delle agevolazioni tributarie previste a titolo di ICI per l'abitazione principale in un caso in cui l'immobile costituisca la dimora abituale di un solo coniuge mentre l'altro, nella specie, la moglie, si sia trasferito in un'altra abitazione, sita in diverso comune, insieme ai figli.

A sostegno della richiesta di esenzione l'odierno ricorrente, sin dal giudizio di primo grado, assumeva di essere nell'annualità in contestazione (2011) separato di fatto dalla moglie, situazione comprovata dal fatto che successivamente era intervenuta la separazione legale tra i coniugi.

Il Comune di Marciana Marina, invece, poneva a base dell'avviso di accertamento il dettato dell'art. 8 comma 2 del d.lgs. n. 504 del 1992 che circoscrive la definizione di abitazione principale a quella dove risiede l'intero nucleo familiare cosicché nella specie il contribuente avrebbe illegittimamente fruito dell'agevolazione in quanto presso l'immobile non dimorava l'intero nucleo familiare.

Così sinteticamente descritta la fattispecie per cui è processo, occorre premettere che in tema di agevolazioni fiscali a titolo di ICI, l'art. 8 del d.lgs.

n. 504 del 1992 prevede un beneficio fiscale in relazione all'unità immobiliare adibita ad abitazione principale dal soggetto passivo dell'imposta.

L'art. 8, comma 2, del d.lgs. citato chiarisce che "per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente". Secondo la giurisprudenza di legittimità ai fini della spettanza della detrazione e dell'applicazione dell'aliquota ridotta prevista per le "abitazioni principali", un'unità immobiliare può essere riconosciuta abitazione principale solo se costituisca la dimora abituale non solo del ricorrente, ma anche dei suoi familiari, non potendo sorgere il diritto alla detrazione nell'ipotesi in cui tale requisito sia riscontrabile solo nel ricorrente ed invece difetti nei familiari (Cass., sez. 6-5, 21/06/2017, n. 15444, Rv. 645041 -01; Cass., sez. 5, 15/06/2010, n. 14389, Rv. 613715 - 01).

Trattandosi peraltro di norma agevolativa fiscale, è norma di stretta interpretazione e quindi non estensibile ai casi non espressamente previsti in quanto costituisce comunque deroga al principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost.

Con riguardo al concetto di "abitazione principale" considerato dalla norma, va altresì considerato che la giurisprudenza di legittimità (vedi Cass. Sez. 5 n.14389/2010 in motivazione) ha richiamato quello tradizionale di "residenza della famiglia" desumibile dall'art. 144, comma 1, e.e. ritenendo così legittima l'applicazione al primo dell'elaborazione giurisprudenziale propria della norma codicistica, in particolare del principio per il quale per "residenza della famiglia" deve intendersi il "luogo" di "ubicazione della casa coniugale" perché questo luogo "individua presuntivamente la residenza di tutti i componenti della famiglia", "salvo che" "tale presunzione sia superata dalla prova" che lo spostamento ... della propria dimora abituale sia stata causata dal "verificarsi di una frattura del rapporto di convivenza".

Pertanto occorre distinguere l'ipotesi in cui due coniugi non separati legalmente abbiano la propria abitazione in due differenti immobili, da quella, in cui risulti accertato che il trasferimento della dimora abituale di uno dei coniugi sia avvenuto "per la frattura del rapporto di convivenza, cioè di una situazione di fatto consistente nella inconciliabilità della prosecuzione della convivenza, sotto lo stesso tetto, delle persone legate dal rapporto coniugale, con conseguente superamento della presunzione di coincidenza tra casa coniugale e abitazione

principale” (per la differenziazione di tali ipotesi vedi Cass., sez. 6-5, 17/5/2018, n. 12050).

Nel primo caso, infatti, il nucleo familiare (inteso come unità distinta ed

automa rispetto ai suoi singoli componenti) resta unico, ed unica, pertanto, potrà essere anche l’abitazione principale” ad esso riferibile, con la conseguenza che il contribuente, il quale dimora in un immobile di cui sia proprietario (o titolare di altro diritto reale), non avrà alcun diritto all’agevolazione se tale immobile non costituisca anche dimora abituale dei suoi familiari, non realizzandosi in quel luogo il presupposto della “abitazione principale” del suo nucleo familiare.

Ciò per impedire che la fittizia assunzione della dimora o della residenza in altro luogo da parte di uno dei coniugi crei la possibilità per il medesimo nucleo familiare di godere due volte dei benefici per la abitazione principale. Nel secondo caso, invece, la frattura del rapporto di convivenza tra i coniugi, intesa quale separazione di fatto, comporta una disgregazione del nucleo familiare e, conseguentemente, l’abitazione principale” non potrà essere più identificata con la casa coniugale (vedi da ultimo Cass., Sez. 5, n. 15439/19).

Pertanto, alla luce dei principi fin qui esposti, ha errato la CTR nel ritenere tout court esclusa l’agevolazione ICI per il solo fatto che i due coniugi vivessero in due abitazioni diverse, considerato peraltro che l’odierno ricorrente risultava residente presso l’immobile de quo (vedi certificato allegato al ricorso) e che l’altro coniuge non aveva beneficiato di tale agevolazione (avendo provveduto al pagamento dell’ICI il proprietario dell’immobile concesso in comodato alla Losapio).

Del pari fondato è il terzo motivo di ricorso.

Ed invero, una volta ritenuto che al fine di stabilire la spettanza o meno delle agevolazioni ICI per l’abitazione principale sia necessario accertare per quali ragioni i coniugi non dimorassero entrambi presso l’immobile de quo, ovvero se si verta o meno in una ipotesi di separazione di fatto, la sentenza impugnata ha errato nel ritenere che non possano essere valutate al fine di fornire la prova di tali circostanze le dichiarazioni di terzi, ritenute dalla CTR “ .. prive di efficacia probatoria nel contenzioso tributario ..”.

A riguardo va premesso che nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dall’art. 7, D.Lgs. n. 546/1992, si riferisce alla prova da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica l’impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell’amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice (vedi Cass., Sez. 6-5, n. 29757/2018).

Tali dichiarazioni hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all’art. 2729 e.e., danno luogo a presunzioni. In questo ambito, al fine di evitare che l’ammissibilità di tali dichiarazioni possa pregiudicare la difesa del contribuente ed il principio di uguaglianza delle parti, è necessario riconoscere che, al pari dell’Amministrazione finanziaria, anche il contribuente possa introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni Tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale per far valere le proprie ragioni.

Tali dichiarazioni possono essere introdotte nel giudizio tributario avendo le stesse valenza indiziaria in proprio favore, in conformità ai principi del giusto processo ex art. 6 CEDU (vedi da ultimo Cass., Sez. 6-5, n. 6616/2018; Cass. Sez.6- 5, n. 21153/2015).

La CTR, quindi, ha fatto malgoverno dei principi fin qui enunciati in tema di valenza delle prove nel giudizio tributario, per non aver valutato le dichiarazioni di terzi, unitamente altri elementi di prova dedotti in atti, al fine di stabilire la sussistenza o meno nella specie di una frattura del rapporto di convivenza dei coniugi.

I restanti motivi di ricorso sono assorbiti.

In conclusione, in accoglimento dei motivi 3 e 4 del ricorso, assorbiti gli altri, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR della Toscana, in diversa composizione, affinché valuti le prove versate in atti alla luce dei principi dianzi enunciati.

Alla stessa domanda altresì la regolamentazione delle spese di lite.

P. Q. M.

in accoglimento dei motivi nn. 3 e 4 del ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Toscana, in diversa composizione, cui rinvia anche per la disciplina delle spese di lite.

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal solo Presidente del Collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. a) del D.P.C.M. 8 marzo 2020.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del 20 febbraio 2020.

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

