

#07.2015



- Capacità contributiva e pareggio di bilancio: spunti nuovi e molti dubbi
- Dirigenti illegittimi ed avvisi di accertamento e ruoli nulli
- Panoramica internazionale: Dubai (EAU)
- Primi criteri orientativi sulla concreta applicabilità dell'istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto ai reati tributari
- Alternatività IVA-registro? Non sempre

#07.2015

Approfondimento online - Anno 1

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

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti. Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per accedere gratuitamente per sempre
al nostro Approfondimento ed alle news!

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

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

CHIEDE DI ACCEDERE PER SEMPRE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- all' approfondimento "iltributo" scaricabile in .pdf dal sito www.iltributo.it
- alla Newsletter della Associazione iltributo.it presente sul sito

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà mai 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



Capacità contributiva e pareggio di bilancio: spunti nuovi e molti dubbi03
<i>di Luca Mariotti</i>	

Approfondimento

Dirigenti illegittimi ed avvisi di accertamento e ruoli nulli05
<i>di Maurizio Villani</i>	



Panoramica internazionale: Dubai (EAU)25
<i>di Paolo Soro</i>	

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

<i>Primi criteri orientativi sulla concreta applicabilità dell'istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto ai reati tributari</i>31
(CORTE DI CASSAZIONE Penale - sez. III, Sent n. 15449 dell'8 aprile 2015) <i>commento di Domenico Pignoloni</i>	
<i>Alternatività IVA-registro? Non sempre</i>36
(CORTE DI CASSAZIONE - sez. V, Sent n. 5978 del 25 marzo 2015) <i>commento di Giada Bianchi</i>	

Giurisprudenza - Fonti

 CORTE DI CASSAZIONE Penale - sez. III, Sent n. 15449 dell'8 aprile 201540
 CORTE DI CASSAZIONE - sez. V, Sent n. 5978 del 25 marzo 201546

Il Punto

Capacità contributiva e pareggio di bilancio: spunti nuovi e molti dubbi

di Luca Mariotti



Le costituzioni moderne nascono essenzialmente per tutelare la libertà. Anche per chi veda il modello di libertà propugnato oggi come lontano da quello naturalistico ed individualista di matrice illuminista e lo consideri invece in chiave statualista la libertà deve essere centrale in ogni carta costituzionale. Si tratterà al più di una libertà vista in chiave contrattuale tra lo stato che si impegna a garantirla e il cittadino cui è richiesto di accettare ed attuare regole condivise. Ma senza assicurazione delle libertà fondamentali il contratto non tiene.

Quando si pensi allora al titolo primo della nostra Costituzione si deve parlare di “diritti e doveri dei cittadini” necessariamente in questa ottica. Esiste un dovere solo nel quadro di un patto di coesione sociale che assicuri dei diritti e delle libertà. Se ci riferiamo all’art. 53 allora c’è un dovere di contribuzione alle spese temperato dal fatto che laddove non si manifesti capacità contributiva tale dovere non esiste. Anzi, se volessimo fissare un rapporto tra tassazione e spesa pubblica dovremmo pensare che secondo la Costituzione limitare la prima attraverso la buona amministrazione (art. 97) sia un valore. Che oltretutto serve a conseguire un altro: quello, dopo la riforma del 2012, dell’equilibrio di bilancio (art. 81).

Ma si tratta, per quest’ultima, di una riflessione che col diritto tributario in senso stretto ha poco a che vedere. Nei manuali infatti tra gli articoli costituzionali che incidono sulla tassazione difficilmente troverà cittadinanza la regola del pareggio di bilancio. Norma che attiene non ai diritti e doveri dei cittadini, ma al funzionamento delle istituzioni. Norma che si occupa di spesa, non di entrate.

Questo era vero, per la verità, fino a poco tempo fa. Oggi invece il rapporto tra spesa pubblica, tassazione e, vorremmo aggiungere, libertà dei cittadini, offre spunti nuovi e ancora tutti da elaborare.

Cosa è successo? E’ accaduto che nella sentenza n. 10 del 2015 (quella sulla cosiddetta “Robin Tax”) la Corte Costituzionale ha dichiarato l’illegittimità della maggiorazione dell’aliquota IRES gravante su determinati operatori dei settori energetico, petrolifero e del gas, per violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione. La conseguenza sarebbe stata quella di aprire un buco nei conti pubblici, per l’erogazione dei rimborsi da corrispondere, di circa un miliardo di euro. Ma sulla base di una serie di motivazioni (il probabile riversamento del maggior onere sugli stessi utenti rimasti incisi dal tributo in prima battuta, i riflessi economici sui parametri da vagliare alla luce degli accordi internazionali, l’articolo 81 della Costituzione, appunto) si è deciso di far decorrere gli effetti della sentenza dalla sua pubblicazione in Gazzetta e solo per il futuro.

Poiché le altre motivazioni sono solo di buon senso e giuridicamente il vero cardine del ragionamento è il possibile conflitto tra due disposizioni contenute nella Costituzione, col prevalere, di fatto della norma sui conti pubblici. Qualche riflessione, allora, va fatta.

Che la Consulta abbia lasciato passare, nell’ultimo quarto di secolo, alcune configurazioni impositive certamente avulse dai principi e lo abbia fatto per mere esigenze di gettito era in realtà un’idea non remota in chi bazzica la materia. Che alcune prospettazioni della sacralità del dovere di contribuzione abbiano calcato molto l’aspetto dell’obbligo, appunto, in modo distaccato da ogni diritto del cittadino è altrettanto

vero. Per non dire che talune di queste letture, come le famose sentenze sul segreto bancario, abbiano prodotto conseguenze nella giurisprudenza della Cassazione arrivate fino ai giorni nostri per analizzare l'abuso del diritto o l'utilizzabilità della lista Falciani, di qualche giorno fa. Ma un assunto del genere non era mai stato esplicitato, salvo una scarsa memoria di chi scrive.

Pare di capire allora quali possano essere le conseguenze. Se il legislatore, nella sua quasi infinita discrezionalità (altro concetto su cui forse riflettere...) si trovasse a violare qualche dettato costituzionale, cosa potrebbe accadere? Che la Corte, opportunamente attivata dal contribuente, giudichi le norme illegittime. Ma, se il pericolo per i conti pubblici fosse rilevante, ecco che nuovamente i principi dell'ordinamento tributario si troverebbero in rotta di collisione con l'articolo 81. E la conseguenza ci è stata già tracciata. Né può dirsi che sia difficile che tale conflitto si manifesti, vista la perdurante situazione di asfissia delle finanze dello Stato.

Tornando allora a quell'idea del patto Stato-cittadino alla base dei principi costituzionali, siamo certi che una tale prospettazione sia corretta? E' davvero possibile che la Corte di fatto incentivi il legislatore a comportarsi in modo non rigorosamente fedele al dettato costituzionale ma in maniera anche difforme, ma che sia tale da produrre disastri rilevanti sui conti dello Stato qualora scoperta e censurata con l'illegittimità? Solo in questo modo, tuttavia, parrebbe certo l'intervento della norma sul pareggio di bilancio a sanare qualunque cosa.

Ma forse non è del tutto scontato che questa sentenza produca gli effetti generalizzati che si sono appena prospettati. Non lo è al punto che un'altra più recente pronuncia della Consulta si muove in maniera nettamente diversa.

La Sentenza n. 70 depositata il 30 aprile 2015 ha cancellato la mancata rivalutazione in base all'inflazione delle pensioni superiori a un certo tetto, fissata dal DL 201/2011 ed applicata nel 2012-2013. Ha ritenuto tale norma in contrasto con gli articoli 36 e 38, comma secondo, della Costituzione, oltre che con l'articolo 3 sotto il profilo della ragionevolezza. L'idea di voler assicurare un'esistenza libera e dignitosa a questo stuolo di pensionati produce sui conti pubblici, per quello che ci dicono le fonti governative, un contraccolpo di cinque miliardi, conseguenza soprattutto della necessaria rettifica delle pensioni più robuste.

Scatterà allora l'articolo 81 a bloccare gli effetti retroattivi della sentenza? Neppure per idea. La sentenza non ne fa menzione. Lo squilibrio nei conti pubblici rimane da fronteggiare.

Vedremo come queste posizioni apparentemente dicotomiche troveranno in futuro una composizione. Per adesso non abbiamo risposte ma solo domande.

Ci sia consentito allora chiudere con una battuta. Alla fine, se si guardano le conseguenze pratiche, le due sentenze non sono così lontane tra di loro. La prima ci dice che il prelievo tributario, pur illegittimo, andava fatto, almeno per l'equilibrio delle finanze pubbliche. La seconda invece in prima battuta produce uno squilibrio rilevante nei conti e lo fa retroattivamente. Con una conseguenza però identica: il prelievo fiscale che ne deriverà è opportuno ed inevitabile.



Dirigenti illegittimi ed avvisi di accertamento e ruoli nulli

di Maurizio Villani

Avvocato Tributarista

La Corte Costituzionale ha affermato che sono illegittimi i ripetuti conferimenti di incarichi dirigenziali ai funzionari senza, invece, indire regolari concorsi come previsto dalla Costituzione e dalle varie leggi ordinarie.

Sono, dunque, nulli i provvedimenti firmati dai circa 1.200 dirigenti interessati (il 75% del totale), tra Agenzia delle Entrate (767), del Territorio e delle Dogane.

Le proroghe sono state disposte nel corso di vari anni, sotto i governi Monti, Letta e Renzi per assicurare la funzionalità delle strutture.

Forse è arrivato il momento che si ripristini una guida politica chiara per supervisionare l'apparato delle entrate ed assumersi le responsabilità politiche, reintroducendo il Ministero delle Finanze, senza affidare tutto come oggi all'Agenzia delle entrate.

1. La sentenza della Corte Costituzionale

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 37 del 25/02/2015 (in. G.U. del 25/03/2015, n. 12), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale:

1) dell'art. 8, comma 24, del D.L. n. 16 del 02/03/2012 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e di potenziamento delle procedure di accertamento), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della Legge n. 44 del 26/04/2012;

2) dell'art. 1, comma 14, del D.L. n. 150 del 30/12/2013 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della Legge n. 15 del 27/02/2014;

3) dell'art. 1, comma 8, del D.L. n. 192 del 31/12/2014 (Proroghe di termini previsti da disposizioni legislative).

Tutte le succitate norme sono state dichiarate incostituzionali in riferimento agli artt. 3, 51 e 97 della Costituzione.

Infatti, secondo la costante giurisprudenza della Corte Costituzionale, "nessun dubbio può nutrirsi in ordine al fatto che il conferimento di incarichi dirigenziali nell'ambito di un'amministrazione pubblica debba avvenire previo esperimento di un pubblico concorso, e che il concorso sia necessario anche nei casi di nuovo inquadramento di dipendenti già in servizio. Anche il passaggio ad una fascia funzionale superiore comporta "l'accesso ad un nuovo posto di lavoro corrispondente a funzioni più elevate ed è soggetto, pertanto, quale figura di reclutamento, alla regola del pubblico concorso" (sentenze della Corte

Costituzionale n. 194 del 2002, n. 217 del 2012, n. 7 del 2011, n. 150 del 2010 e n. 293 del 2009).

Ricordiamo che la principale norma dichiarata incostituzionale, cioè l'art. 8, comma 24, cit. (le altre, invece, sono proroghe), testualmente disponeva:

“Fermi i limiti assunzionali a legislazione vigente, in relazione all'esigenza urgente e inderogabile di assicurare la funzionalità operativa delle proprie strutture, volte a garantire una efficace attuazione delle misure di contrasto all'evasione di cui alle disposizioni del presente articolo, l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio sono autorizzate ad espletare procedure concorsuali da completare entro il 31 dicembre 2013 per la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti, secondo le modalità di cui all'articolo 1, comma 530, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e all'articolo 2, comma 2, secondo periodo, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni dalla legge 2 dicembre 2005 n. 248. Nelle more dell'espletamento di dette procedure l'Agenzia delle dogane, l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia del territorio, salvi gli incarichi già affidati, potranno attribuire incarichi dirigenziali a propri funzionari con la stipula di contratti di lavoro a tempo determinato, la cui durata è fissata in relazione al tempo necessario per la copertura del posto vacante tramite concorso. Gli incarichi sono attribuiti con apposita procedura selettiva applicando l'articolo 19, comma 1-bis, del decreto legislativo 30 marzo 2001 n.165. Ai funzionari cui è conferito l'incarico compete lo stesso trattamento economico dei dirigenti”.

Alla luce di quanto sopra, sono decaduti dagli incarichi dirigenziali tutti coloro che erano stati nominati in base alle succitate norme dichiarate incostituzionali e, di conseguenza, secondo me, sono illegittimi tutti gli avvisi di accertamento che hanno firmato nel corso dei vari anni, come cercherò di dimostrare nel presente articolo.

2. Statuto e regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate.

1) Il Decreto legislativo n. 300 del 30 luglio 1999, agli artt. 66-67 e 68, stabilisce che:

- le Agenzie fiscali sono regolate dal presente decreto legislativo, nonché dai rispettivi statuti, deliberati da ciascun comitato direttivo;
- gli Statuti recano i principi generali in ordine alla organizzazione ed al funzionamento dell'Agenzia;
- sono organi delle Agenzie fiscali il direttore, il comitato direttivo ed il collegio dei revisori dei conti;
- il Direttore rappresenta l'Agenzia e la dirige, emanando tutti i provvedimenti che non siano attribuiti, in base alle norme del presente decreto legislativo o dello statuto, ad altri organi.

2) Il Decreto legislativo n. 165 del 30 marzo 2001 testualmente dispone:

- “Le disposizioni del presente decreto disciplinano l'organizzazione degli uffici e i rapporti di lavoro e di impiego alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche, tenuto conto della autonomie locali e di quelle delle regioni e delle province autonome, nel rispetto dell'articolo 97, comma primo, della Costituzione” (art. 1, comma 1);
- **“Ai dirigenti spetta l'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi, compresi tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, nonché la gestione finanziaria, tecnica e amministrativa mediante autonomi poteri di spesa di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo. Essi sono responsabili in via esclusiva dell'attività amministrativa, della gestione e dei relativi risultati”** (art. 4, comma 2);
- “Le attribuzioni dei dirigenti indicate dal comma 2 possono essere derogate soltanto espressamente e ad opera di specifiche disposizioni legislative” (art. 4, comma 3).

3) **Tutte le suddette disposizioni si applicano all'Agenzia delle dogane, all'Agenzia del territorio e all'Agenzia delle entrate.**

4) Statuto dell'Agenzia delle entrate.

Lo Statuto dell'Agenzia delle entrate è stato approvato con **delibera del Comitato Direttivo n. 6 del 13 dicembre 2000** ed è stato aggiornato fino alla **delibera del Comitato di gestione n. 11 del 21 marzo 2011**.

In particolare, secondo lo Statuto:

- i dirigenti dell'Agenzia dirigono, controllano e coordinano l'attività degli uffici che da essi dipendono e dei responsabili dei procedimenti amministrativi, anche con poteri sostitutivi in caso di inerzia (art. 11);
- **l'Agenzia è articolata in uffici centrali e periferici.** Tale articolazione, come da regolamento, corrisponde a quella in essere per le strutture del dipartimento delle Entrate, le cui funzioni, ai sensi dell'art. 57, comma 1, del decreto istitutivo, sono trasferite all'Agenzia (art. 13, comma 1).

5) Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate.

Il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate è stato approvato con **delibera del Comitato direttivo n. 4 del 30 novembre 2000** (pubblicato nella G.U. n. 36 del 13 febbraio 2001) ed aggiornato fino alla **delibera del Comitato di gestione n. 57 del 27 dicembre 2012**.

Il suddetto Regolamento stabilisce i seguenti principi e criteri direttivi:

- **innanzitutto, l'Agenzia si conforma ai principi della Legge n. 241 del 07 agosto 1990**, adottando propri regolamenti in materia di termini e di responsabili dei procedimenti e di disciplina dell'accesso ai documenti amministrativi (art. 1, comma 2);
- **le direzioni provinciali sono uffici di livello dirigenziale.** In relazione alle dimensioni della direzione provinciale possono, inoltre, costituire posizioni di livello dirigenziale le strutture interne; l'individuazione di tali posizioni è effettuata con atto del Direttore dell'Agenzia (art. 5, comma 5);
- **gli avvisi di accertamento sono emessi dalla direzione provinciale e sono sottoscritti dal rispettivo direttore o, per delega di questi, dal direttore dell'ufficio preposto all'attività**

accertatrice ovvero da altri dirigenti o funzionari, a seconda della rilevanza e complessità degli atti. Il direttore della direzione provinciale monitora lo svolgimento delle attività svolte dagli uffici dipendenti, adottando i necessari interventi correttivi, ed ha la responsabilità dei risultati complessivi della direzione provinciale; **formula, inoltre, al Direttore regionale le proposte di valutazione dei dirigenti della direzione provinciale** (art. 5, comma 6);

- le dotazioni organiche complessive del personale dipendente dell'Agenzia sono così determinate (art. 10, comma 1):
 - a) **dirigenti 873;**
 - b) **non dirigenti 33.770;**
- **il capo II del Regolamento è interamente destinato ai dirigenti**, mentre il capo III riguarda la selezione e l'assunzione del personale non dirigente;
- i **dirigenti** sono responsabili degli obiettivi loro assegnati ed assicurano il rispetto degli indirizzi e l'attuazione delle direttive dei vertici dell'Agenzia. Sono preposti ad una unità organizzativa di livello dirigenziale, ovvero incaricati di funzioni ispettive, di assistenza e consulenza all'alta direzione, di studio e ricerca, di coordinamento di specifici progetti (art. 11, comma 1);
- i dirigenti sono responsabili della gestione del personale e delle risorse finanziarie e materiali finalizzate al conseguimento dei risultati sulla base degli obiettivi loro assegnati, disponendo dei necessari poteri di coordinamento e di controllo (art. 11, comma 2);
- l'accesso al ruolo di dirigente dell'Agenzia avviene, per i posti vacanti e disponibili, con procedure selettive pubbliche sia dall'esterno che dall'interno, nel rispetto dei principi di cui all'art. 35 del succitato Decreto legislativo n. 165 del 30 marzo 2001 (art. 12, comma 1);
- gli incarichi di funzione dirigenziale sono conferiti tenendo conto delle caratteristiche della posizione dirigenziale da ricoprire e dei programmi da realizzare (art. 14, comma 1);
- infine, gli incarichi medesimi sono conferiti a tempo determinato, da tre a cinque anni, con facoltà di rinnovo, ai dirigenti appartenenti al ruolo dell'Agenzia. Gli incarichi in scadenza possono essere prorogati, fermo restando che il

periodo di permanenza nell'incarico non può essere inferiore a tre anni (art. 14, comma 2);
 la durata dell'incarico può essere inferiore a tre anni se coincide con il conseguimento del limite di età per il collocamento a riposo dell'interessato (art. 40, comma 1, lett. c), n. 1, del Decreto legislativo n. 150/2009).

In definitiva, da tutto quanto sopra esposto, risulta evidente che **le direzioni provinciali dell'Agenzia delle entrate (ma lo stesso vale per l'Agenzia del territorio e delle dogane) sono uffici di livello dirigenziale ed i relativi dirigenti devono sottoscrivere gli avvisi di accertamento o delegare altri dirigenti o funzionari, a seconda della rilevanza e complessità degli atti.**

Pertanto, se i dirigenti sono stati nominati in base alle specifiche leggi dichiarate incostituzionali (vedi lett. A del presente articolo) gli avvisi di accertamento che hanno sottoscritto o le deleghe che hanno conferito sono totalmente illegittimi, in base alla Legge n. 241 del 07 agosto 1990, espressamente richiamata dall'art. 1, comma 2, del succitato Regolamento di amministrazione.

3. Legge n. 241 del 07 agosto 1990

La Legge n. 241 del 07 agosto 1990 determina i casi di efficacia ed invalidità dei provvedimenti amministrativi.

1) Nullità assoluta del provvedimento.

L'art. 21 *septies* testualmente dispone:

"E' nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge".

In particolare, si tratta di una **nullità assoluta** (c.d. inesistenza giuridica), **che può essere eccepita in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio**, come più volte stabilito dalla giurisprudenza (Cass., sent. n. 12104 del 2003).

Gli avvisi di accertamento firmati (anche su delega) da un dirigente che tale non è, per tutto quanto sopra esposto, rientrano, secondo me, in una delle suddette ipotesi di nullità assoluta:

- perché l'atto è viziato da un difetto assoluto di attribuzione, in quanto sottoscritto da un non-dirigente;
- perché **gli avvisi non legittimamente sottoscritti rientrano in una ipotesi di nullità espressamente prevista dalla legge** (artt. 42, commi 1 e 3, D.P.R. n. 600 del 29/09/1973, e successive modifiche ed integrazioni, e 56, comma 1, D.P.R. n. 633 del 26/10/1972, e successive modifiche ed integrazioni).

A tal proposito, non bisogna dimenticare che, prima del mutamento del quadro normativo, **la Corte di Cassazione aveva affermato che la dichiarazione iva non sottoscritta**, non essendo riferibile ad alcun dichiarante, priva com'è di un elemento essenziale per la produzione degli effetti che la legge le ricollega, **doveva essere considerata inesistente sul piano giuridico e non sanabile** (Cassazione, sentenze n. 2662 del 1992 e n. 7957 del 1995).

I cittadini sono sempre sanzionati con un certo zelo anche se sbagliano involontariamente; ci aspettiamo che, nella questione oggetto del presente articolo, non si facciano eccezioni per i funzionari pubblici.

2) Annullabilità del provvedimento.

L'art. 21 *octies*, comma 1, testualmente dispone:

"E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza".

In particolare, si tratta di una **nullità relativa**, che deve essere espressamente eccepita dalla parte.

Anche in questo caso, gli avvisi di accertamento illegittimamente firmati devono essere annullati:

- perché **adottati in violazione di legge** (artt. 42 e 56 citati);
- perché **viziati da incompetenza**, che si verifica quando l'atto amministrativo eccede dalla sfera di attribuzioni riservata all'organo preposto ed è, quindi, un vizio attinente al soggetto, soprattutto per quanto riguarda il grado (c.d. **incompetenza per grado**).

4. Gli avvisi di accertamento

L'art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600 cit. testualmente dispone:

"Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato".

La stessa disposizione si applica anche ai fini IVA (art. 56, comma 1, D.P.R. n. 633 cit., per l'espresso richiamo alle disposizioni in materia di imposte sui redditi), come più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 10513 del 23 aprile 2008 della Sezione Quinta Civile – Tributaria).

L'art. 42, comma 3, D.P.R. n. 600 cit. testualmente dispone:

"L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma" (come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera c), numero 2, D.Lgs. n. 32 del 26 gennaio 2001).

Di conseguenza, un avviso di accertamento (IVA e II.DD.) non sottoscritto dal capo dell'ufficio, che deve necessariamente essere un dirigente (come da Regolamento di amministrazione, di cui alla lett. B), n. 5, del presente articolo), è **nullo** se firmato da un non-dirigente a seguito della sentenza della Corte Costituzionale, perché nominato in base a leggi dichiarate incostituzionali.

Lo stesso discorso vale nel caso di delega, in quanto se la delega è stata rilasciata da un non-dirigente si rientra sempre in una ipotesi di nullità.

In definitiva, se chi ha sottoscritto l'atto non è dirigente perché la sua nomina era illegittima anche l'atto lo sarà e questo vizio di nullità, tassativamente previsto dalla legge, ha effetti meccanici sulla validità degli atti.

5. La giurisprudenza della Corte di Cassazione

In merito al succitato art. 42, commi 1 e 3, la Corte di Cassazione ha correttamente stabilito i seguenti principi.

1) La dizione letterale, inequivocabile, della norma rende manifestamente **inaccettabile** la tesi, logicamente principale, della P.A. ricorrente secondo la quale ai fini della validità dell'accertamento tributario è necessario che sia certa la provenienza dell'atto amministrativo all'ufficio competente essendo indifferente che esso sia sottoscritto dal Capo dell'ufficio o da un soggetto (qualsiasi, comunque) da lui delegato.

Al contrario, sulla base, appunto, della lettera della citata disposizione legislativa, e ribadendo un'enunciazione di principio già ricavabile da Cass., Sez. I civile, sent. n. 6836 del 22/07/1994, deve ritenersi, e statuirsi, che gli accertamenti in discorso sono nulli tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano **non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente** o da un impiegato della carriera direttiva (adetto a detto ufficio) **validamente delegato dal reggente di questo**.

Inoltre, la validità della delega a tale sottoposto conferita può essere contestata e verificata in sede giurisdizionale, implicando l'indagine e l'accertamento sul tema un controllo non sull'organizzazione interna della P.A. **ma sulla legittimità dell'esercizio della funzione amministrativa e degli atti integranti la relativa estrinsecazione** (in tal senso, Cass., Sez. Tributaria, sentenza n. 14195 del 27 ottobre 2000, più volte citata e ripresa in altre sentenze della stessa Corte di Cassazione).

2) Si osserva che, ai sensi dell'art. 42 cit., commi 1 e 3, l'accertamento è **nullo** se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Su tale premessa, se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio titolare, per il personale appartenente alla nona qualifica funzionale, **fermi i casi di sostituzione e reggenza** di cui all'art. 20, comma 1, lett. a) e b) della legge n. 266/1987, richiamato dall'Amministrazione resistente, è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: **il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione**, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto

riferibile al capo dell'ufficio (come la stessa resistente riconosce attraverso l'esplicito richiamo agli ordini di servizio), onde, **in caso di contestazione**, contrariamente a quanto affermato dal giudice a quo, **incombe all'Amministrazione dimostrare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega** (in tal senso, Cass. Sez. Tributaria, sentenza n. 14626 del 10 novembre 2000).

6. Le sentenze della Corte di Cassazione citate dalla sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale

La Corte Costituzionale, nella più volte citata sentenza n. 37/2015, nel censurare le leggi che hanno consentito la possibilità di nominare dirigenti senza concorso, ha, giustamente, rilevato che le regole organizzative interne dell'Agenzia delle entrate consentivano la possibilità di ricorrere all'istituto della delega anche a funzionari per l'adozione di atti di competenza dirigenziale e, a tal proposito, cita quattro sentenze della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria - che, secondo l'Amministrazione finanziaria, avrebbero sanato l'illegittimità degli avvisi di accertamento.

Questo **non corrisponde al vero perché**:

- il rilievo della Corte Costituzionale sta a significare che l'operatività funzionale delle Agenzie delle entrate si poteva salvaguardare con la delega a funzionari non dirigenti, sempre concessa però da dirigenti legittimi, peraltro per un periodo provvisorio, ma non come è stato fatto (e giustamente censurato) nominando direttamente *ex lege* dirigenti senza concorso;
- in secondo luogo, le sentenze citate, come analizzeremo in seguito, non giustificano affatto avvisi di accertamento firmati (o delegati) da non dirigenti.

1) Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – sentenza n. 18515 del 10/06/2010, depositata in cancelleria il 10/08/2010.

Secondo la succitata sentenza, *“ compete al titolare dell'ufficio, quale organo deputato a svolgerne le funzioni fondamentali, ovvero ad un impiegato della carriera direttiva da lui delegato nell'esercizio dei poteri organizzativi dell'ufficio, la funzione di sottoscrivere gli avvisi, con i quali sono portati a conoscenza dei contribuenti gli accertamenti, indipendentemente dal ruolo dirigenziale eventualmente ricoperto, la cui appartenenza esaurisce i propri effetti nell'ambito del rapporto di servizio con l'Amministrazione”*.

Della lettura della suddetta sentenza si rileva che:

- è sempre previsto un ruolo dirigenziale eventualmente ricoperto;
- in ogni caso, il capo dell'ufficio può anche non rivestire la qualifica dirigenziale ma, come più volte precisato, questo deve essere un caso **eccezionale e provvisorio** la cui nomina deve avvenire in base all'istituto della **delega** (come chiarito dalla Corte Costituzionale) e **non in base ad una nomina ex lege senza concorso**, come nelle ipotesi che stiamo analizzando.

Infatti, è bene più volte precisare e sottolineare che i dirigenti dichiarati illegittimi dalla Corte Costituzionale:

- sono stati nominati in base alla legge n. 44/2012, con decorrenza dal 29/04/2012, censurata dalla Corte Costituzionale;
- non c'entra assolutamente il **particolare e provvisorio istituto della delega** che il capo dell'ufficio, **che deve sempre essere un dirigente**, può assegnare ad altri dirigenti o funzionari (come previsto dall'art. 5, comma 6, del Regolamento di amministrazione del 27/12/2012, citato in precedenza, peraltro aggiornato proprio il 27/12/2012, dopo la succitata sentenza n. 18515/10, depositata in cancelleria il 10 agosto 2010).

Oltretutto, la succitata sentenza si è limitata a citare soltanto gli artt. 66, 67 e 68 D.Lgs. n. 300/99, già citato, **non tenendo conto dello Statuto del 13/12/2000**, peraltro aggiornato il 21 marzo 2011 (vedi lett. B, n. 4, del presente articolo), cioè dopo il deposito della sentenza avvenuto il 10 agosto 2010).

2) Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – T – sentenza n. 17400 del 27/09/2012, depositata in cancelleria l'11/10/2012.

La succitata sentenza, correttamente, ha stabilito il seguente principio:

“Se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio ma di un funzionario, quale il direttore tributario, di nona qualifica funzionale, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio. Fermi, infatti, i casi di sostituzione e reggenza di cui all'art. 20, comma primo, lett. a) e b), del D.P.R. 08 maggio 1987, n. 266, è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzare essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio” (in tal senso, Cassazione, Sez. 5 – sentenza n. 14626 del 10/11/2000; Sez. 5 – sentenza n. 14195 del 27/10/2000, in precedenza già citate e commentate).

Tutte le succitate sentenze distinguono correttamente:

- la figura del capo dell'ufficio, che deve **sempre essere un dirigente**, come più volte dimostrato nel presente scritto;
- **la figura del personale appartenente alla nona qualifica funzionale**, istituita dall'art. 2 D.L. n. 9 del 28 gennaio 1986, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 78 del 24 marzo 1986, che soltanto in casi eccezionali e ben documentati può espletare le seguenti funzioni (art. 20 D.P.R. n. 266/1987):
 - a) sostituzione del dirigente **in caso di assenza o impedimento**;
 - b) **reggenza** dell'ufficio in attesa della destinazione del dirigente titolare (per un caso analogo si rinvia a Cassazione, sentenza n. 8166 del 06/06/2002).

Di conseguenza, è ulteriormente confermato il principio che il capo dell'ufficio deve sempre essere un dirigente, mentre il funzionario della nona qualifica può provvisoriamente **sostituire** il dirigente solo in caso di assenza o impedimento del dirigente o può **reggere** l'ufficio in attesa della destinazione del

dirigente titolare e, logicamente, tutte queste **situazioni eccezionali e temporanee** devono essere preventivamente **documentate dall'Agenzia delle entrate**.

E' facile, quindi, notare che, **al di fuori dei casi di sostituzione e reggenza, gli avvisi di accertamento firmati da non dirigenti, illegittimamente nominati ex lege, sono totalmente nulli**.

3) Corte di Cassazione, Sezione Quinta civile, sentenza n. 17044 del 27 aprile 2013, depositata in cancelleria il 10 luglio 2013.

La succitata sentenza prevede due ipotesi.

a) La nullità dell'avviso di accertamento non legittimamente firmato dal capo dell'ufficio e, ovviamente *“in caso di contestazione ...incombe all'amministrazione provare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega* (Cass., Trib., 10 novembre 2000 n. 14626)”. Oltretutto, la citata sentenza richiama la sentenza della Cass. n. 18515/2010, già in precedenza commentata (si rinvia al precedente n. 1).

b) “La **legittimazione processuale**” dell'ente impositore, poi, non va verificata in base all'art. 42 D.P.R. n. 600 del 1973 ma sulla scorta del (diverso) disposto dettato dall'art. 11 D.Lgs. n. 546 del 1992, sul controllo della cui esatta osservanza non esercita nessuna influenza (l'accertamento della) eventuale carenza di delega del sottoscrittore dell'atto impositivo”. Infatti, le ipotesi di illegittimità dell'avviso di accertamento, per i casi in questione, si devono, logicamente, tenere distinte dalle ipotesi di “legittimazione processuale”, di cui si accennerà in seguito.

4) Corte di Cassazione, Sezione Tributaria Civile, sentenza n. 220 del 29 ottobre 2013, depositata in cancelleria il 09 gennaio 2014.

La suddetta sentenza:

- richiama l'art. 5 del Regolamento di amministrazione (vedi lett. B, n. 5, del presente scritto), nel senso che gli avvisi di accertamento non devono necessariamente

essere firmati dal Direttore Generale ma dai dirigenti delle Direzioni Provinciali (art. 5, comma 5, più volte citato);

- sbaglia quando scrive *“l’art. 6 dello Statuto dell’Agenzia, approvato con Delibera del Comitato direttivo 13 dicembre 2000 n. 6, attribuisce al Direttore Generale potere di delega (senza richiedere la qualifica dirigenziale del delegato)”* sia perché non tiene conto degli aggiornamenti fino alla delibera del Comitato di gestione n. 11 del 21 marzo 2011 sia perché il citato art. 6 testualmente dispone alla lett. d): *“provvede, nei limiti e con le modalità previsti dalle norme e dai contratti collettivi, alle nomine dei dirigenti sottoponendo quelle relative alle strutture di vertice alla valutazione preventiva del comitato di gestione”* (vedi lett. B, n. 4 del presente articolo); quindi, **non è vero che lo Statuto dell’Agenzia attribuisce al Direttore Generale potere di delega senza richiedere la qualifica dirigenziale del delegato**;
- ammette la possibilità della delega all’interno degli uffici finanziari (Cass., sent. ., 14815/11);
- ritiene che la provenienza dell’atto dell’ufficio e la sua idoneità ad esprimere la volontà si presume, finché non sia provata la non appartenenza del sottoscrittore all’ufficio o, comunque, **l’usurpazione dei relativi poteri** (Cass., sentenza n. 874/09), **come nel caso di firma illeggibile.**

Infatti, è **un’ipotesi totalmente diversa** da quella oggetto del presente articolo, quella della **firma illeggibile, che la Corte di Cassazione ha ritenuto valida in quanto riferita all’ufficio di provenienza**, a meno che non si contesti la riferibilità all’ufficio.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha precisato che, quando la firma del sottoscrittore risulta indecifrabile o incompleta, si deve ritenere l’atto emesso da funzionario legittimato ad esprimere la volontà dell’organo, a meno che non si dimostri la non autenticità della sottoscrizione o la insussistenza della legittimazione del sottoscrittore; in tal senso, Cassazione con le seguenti sentenze:

- n. 874/09;
- n. 9673/04;
- n. 10773/06;
- n. 12768/06;

- n. 9600/07.

Pertanto, la citata sentenza della Corte di Cassazione n. 220/14, che peraltro si riferisce al di niego di un condono, non ha assolutamente legittimato la firma di un non dirigente ma ha soltanto ribadito che il Direttore Generale può nominare un delegato ed inoltre la illeggibilità della firma è sempre riferibile all’ufficio di provenienza, a meno che non si contesti la riferibilità stessa.

Per questi motivi, non sono d’accordo con quanto scritto dal dott. Tonino Morina (in *Il Sole 24 Ore* di martedì 07 aprile 2015).

7. Onere della prova

Nell’individuazione del soggetto legittimato a sottoscrivere l’avviso di accertamento, in forza dell’art. 42 D.P.R. n. 600/73 citato, **incombe sempre all’Agenzia delle entrate (e delle altre Agenzie) l’onere di dimostrare il corretto esercizio del potere e la presenza di eventuale delega, legittimamente conferita.**

Tale conclusione è effetto diretto dell’espressa previsione della tassativa sanzione legale della nullità dell’avviso di accertamento.

In tal senso, correttamente, la costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, con le seguenti sentenze:

- n. 17400/12, citata;
- n. 14626/00, citata;
- n. 14195/00, citata;
- n. 14942 del 21/12/2012, depositata in cancelleria il 14 giugno 2013.

Inoltre, la Corte di Cassazione, con giurisprudenza costante e consolidata, ha precisato che:

“A fronte del mancato assolvimento dell’oner e probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d’ufficio le prove, in forza dei poteri istruttori attribuitigli dall’art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, perché tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell’oner probatorio principale e vanno esercitati, al

fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo, soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte" (Cass., Sezione Quinta Civile Tributaria -, sentenza n. 10513 del 22/02/2008, depositata in cancelleria il 23 aprile 2008).

Si citano, inoltre, le seguenti sentenze della Cassazione sul medesimo principio:

- Sez. 5 – n. 10267 del 16/05/2005;
- Sez. 5 – n. 12262 del 25/05/2007;
- Sez. 5 – n. 2487 del 06/02/2006.

Infine, si ribadisce ancora una volta che tutti i principi esposti nel presente articolo si applicano non solo agli avvisi di accertamento delle imposte dirette ma anche agli avvisi di rettifica e di accertamento dell'IVA, perché l'art. 56 D.P.R. n. 633/72 citato, nel riferirsi al comma 1 ai modi stabiliti per le imposte dirette, richiama implicitamente il D.P.R. n. 600/73 citato e, quindi, anche il più volte citato art. 42 sulla nullità dell'avviso di accertamento, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato.

In tal senso, si citano le seguenti sentenze della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria Civile:

- n. 10513/08;
- n. 18514/10;
- n. 19379/12;
- n. 14942/13, già citata.

7. Il c.d. "funzionario di fatto"

Sulla validità degli avvisi di accertamento sino ad oggi firmati dai non dirigenti la parola d'ordine in Agenzia è quella che i provvedimenti pre-sentenza della Corte Costituzionale sono salvi attraverso la figura del c.d. "funzionario di fatto" (articolo di Cristina Bartelli, in Italia Oggi di venerdì 27 marzo 2015).

Ciò non è assolutamente esatto.

L'espressione "funzionario di fatto" viene utilizzata con riferimento a quelle ipotesi in cui l'atto di investitura del titolare dell'organo sia viziato o manchi del tutto (per un utile approfondimento sul tema, si

rinvia all'insegnamento di Diritto Amministrativo della Prof.ssa Ivana Musio, Università Telematica Pegaso).

E' costante l'orientamento giurisprudenziale che vede nella tutela della buona fede del privato destinatario il fondamento di salvaguardia dell'atto.

Infatti, occorre precisare che le soluzioni prospettate investono soltanto i casi in cui gli atti adottati dal funzionario di fatto siano favorevoli ai terzi destinatari, e non certo quando siano sfavorevoli, come nel caso in questione.

Infatti, la notifica di un avviso di accertamento firmato da un non dirigente è un atto sfavorevole al contribuente, che ha quindi interesse a contestarlo per farlo dichiarare illegittimo.

Inoltre, ove l'atto di nomina sia stato annullato in sede amministrativa o giurisdizionale, il suo effetto invalidante si ripercuoterà negativamente anche su quello adottato sul suo presupposto, consentendo l'impugnabilità all'interessato senza preclusione.

Sull'argomento, il Consiglio di Stato ha stabilito i seguenti principi.

1) *"Il fondamento del principio del funzionario di fatto risiede nell'esigenza di non turbare le posizioni giuridiche acquisite da tutti coloro che in buona fede sono entrati in rapporto con il funzionario e di evitare ai privati continue e difficoltose indagini sulla regolarità della posizione dei pubblici funzionari: pertanto, il fatto in sé dell'avvenuto esercizio del potere non è opponibile con effetto preclusivo al privato che intenda contestarlo"* (sentenza n. 6 del 22 maggio 1993).

2) La teoria che riconosce legittimi gli atti compiuti dal funzionario di fatto si fonda sull'esigenza di garantire i diritti dei terzi che vengono a contatto col funzionario medesimo e si sostanzia, dunque, nella tutela della buona fede del privato; **ed in questa prospettiva gli effetti presi in considerazione dalla teoria in esame sono solo quelli favorevoli al privato** (Cons. Giust. Reg. Sic. n. 170 del 24/03/1960; C. di S., Sez. V, n. 1160 del 15/12/1962; Sez. IV, n. 145 del 13/04/1949).

3) *"Ritiene il Collegio al riguardo che la teoria del funzionario di fatto trova due ordini di limiti:*

- *l'uno derivante proprio dal fatto che l'interessato insorga negando il potere di chi ha emesso gli atti;*
- *l'altro proprio dalla tutela della buona fede del terzo, nel senso che detta teoria può essere invocata a vantaggio del terzo, ma non a danno del terzo" (Consiglio di Stato – Sezione 4 -sentenza n. 853 del 20 maggio 1999).*

4) *"E' vero che la dichiarazione di ineleggibilità può avere effetto retroattivo, ma ciò non rende ipso facto invalidi gli atti compiuti nel frattempo; si deve, infatti, applicare il principio del "funzionario di fatto" grazie al quale, in linea di massima, gli atti compiuti restano validi, a meno che non siano stati impugnati nelle forme e nei termini dovuti, facendo valere proprio il vizio del difetto di titolo di chi ha agito come funzionario" (Consiglio di Stato, Sezione 3, sentenza n. 6534 del 19 dicembre 2012).*

5) **In definitiva, l'eventuale eccezione del c.d. "funzionario di fatto" non ha ragion d'essere se il contribuente impugna tempestivamente l'avviso di accertamento illegittimo, facendo rilevare che l'atto è stato emesso a suo danno e non certo a suo vantaggio.**

Infatti, la giurisprudenza ha elaborato la regola non scritta secondo la quale gli atti *medio tempore* posti in essere dal funzionario di fatto vengono comunque imputati all'Amministrazione in virtù del rapporto organico, e si presumono legittimamente assunti. La suddetta regola vale, però, per gli atti favorevoli al privato, per quelli sfavorevoli occorre distinguere tra diverse ipotesi.

Nel caso in cui l'atto sia stato adottato da **un soggetto la cui rivestitura risulti viziata *ab origine***, lo stesso sarà sicuramente invalido (difetto assoluto di attribuzione ex art. 21-septies Legge 241/1990).

All'ipotesi del titolo nullo o inefficace va assimilato il caso in cui la nomina sia già stata annullata dall'autorità giudiziaria o dall'amministrazione stessa al momento dell'adozione del provvedimento, posto che anche in questo caso il titolo ha perduto retroattivamente efficacia, per effetto dell'annullamento giurisdizionale, al momento dell'adozione dell'atto lesivo. Anche in questo ca so,

quindi, non può che applicarsi la **soluzione della nullità del provvedimento sfavorevole adottato da un soggetto privo di legittimazione.**

In definitiva, quindi, **tutti gli avvisi di accertamento firmati da non dirigenti, logicamente se nominati in base alle specifiche norme dichiarate incostituzionali (vedi lett. A del presente articolo), devono essere tempestivamente impugnati alle competenti Commissioni Tributarie per tutti i motivi di diritto esposti nel presente articolo, ribadendo che:**

- *il capo ufficio deve sempre essere un dirigente, ed in quanto tale deve firmare gli avvisi di accertamento o rilasciare le deleghe (lett. B del presente articolo);*
- *nella fattispecie, non si può eccepire la tesi del c.d. "funzionario di fatto" perché l'avviso di accertamento è stato emesso e notificato a danno del contribuente, e non certo a suo vantaggio, come dimostrato con le succitate sentenze del Consiglio di Stato.*

La sentenza della Corte Costituzionale colpisce la normativa denunciata di incostituzionalità, non anche, direttamente, gli atti amministrativi che formano oggetto del giudizio tuttora pendente davanti al Consiglio di Stato, Sezione Quarta, che, con l'ordinanza del 26 novembre 2013, aveva sollevato la questione di incostituzionalità, in riferimento agli artt. 3, 51 e 97 della Costituzione.

In ogni caso, l'esito del giudizio davanti al massimo organo della giurisdizione amministrativa appare, sinceramente, scontato, a meno che il legislatore non intervenga, medio termine, per sanare il passato (come, purtroppo, è abituato a fare, soprattutto nella materia fiscale; basta ricordare la vicenda delle firme delle cartelle esattoriali), anche se, in questo caso, a forte rischio di rinnovata illegittimità (basta leggere i resoconti dei giornali di questi giorni).

E' apprezzabile e condivisibile, pertanto, l'esortazione del Prof. Cesare Glendi, secondo il quale *" i difensori faranno bene a sollevare ogni eccezione ed a formulare i rilievi del caso, facendo richiamo alla pronuncia della Consulta, attivando, quindi, un fermento contestativo, problematico, come sempre, ma seriamente coltivabile e comunque doveroso, sul piano professionale"* (articolo pubblicato su *Ipsos* Quotidiano del 26 marzo 2015).

Pertanto, **non si tratta assolutamente di una lite temeraria**, contrariamente a quanto scritto dal dott. Tonino Morina (in *Il Sole 24 Ore* di martedì 07 aprile c.a.).

8. Ruoli illegittimi

Secondo me, le stesse contestazioni da fare per gli avvisi di accertamento si possono fare nei confronti dei ruoli che hanno determinato la formazione e notificazione delle cartelle esattoriali.

L'art. 24, comma 1, D.P.R. n. 602 del 29/09/1973, dopo le modifiche intervenute con il D.Lgs. n. 46 del 26 febbraio 1999, testualmente dispone:

"L'ufficio consegna il ruolo al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce secondo le modalità indicate con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero del Tesoro, del bilancio e della programmazione economica".

Il Decreto Ministeriale n. 321 del 03 settembre 1999 (in G.U. n. 218 del 16 settembre 1999) stabilisce che:

- **i ruoli sono formati direttamente dall'ente creditore** (art. 1, comma 1);
- i ruoli formati direttamente dall'ente creditore **sono redatti, firmati e consegnati**, mediante trasmissione telematica al CNC, **ai competenti concessionari del servizio nazionale della riscossione**, denominati concessionari, in conformità alle specifiche tecniche approvate con il Decreto dirigenziale dell'11 novembre 1999 (art. 2, comma 1).

Di conseguenza, i ruoli devono essere firmati dal dirigente dell'ufficio (si rinvia sempre al Regolamento di amministrazione, commentato alla lett. b, n. 5), del presente articolo) e, pertanto, in sede processuale, si possono proporre le stesse eccezioni di illegittimità da sollevare avverso gli avvisi di accertamento.

Infatti, il ruolo può essere impugnato dinanzi le Commissioni Tributarie unitamente alla cartella di pagamento, entro 60 giorni dalla notifica della stessa ai sensi e per gli effetti dell'art. 19, comma 1, lett. d), D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 (in tal senso,

Cassazione, Sez. Tributaria, sentenze n. 6612 del 26/06/1999 e n. 17351 del 17/11/2003).

Infine, poiché l'illegittimità in questione determina, secondo me, una **nullità assoluta** (c.d. inesistenza giuridica, si rinvia alla lett. C), n. 1, del presente articolo), **detta inesistenza può essere rilevata anche d'ufficio dai giudici tributari, in ogni stato e grado del giudizio**, e, costituendo una violazione dei principi fondamentali dell'ordinamento amministrativo e processuale, può persino essere fatta valere con ricorso per Cassazione (Cassazione, Sezione Civile, sentenza n. 12104 del 2003, già citata).

In ogni caso, **si è in attesa della pronuncia a Sezioni Unite della Corte di Cassazione alla quale è stata rimessa la questione dell'impugnabilità dell'estratto di ruolo**, con ordinanza della Sesta Sezione Civile – T n. 16055 dell'11 luglio 2014.

9. Strategie processuali

In tutti i casi prospettati nel presente articolo, secondo me, citando la normativa e la giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, qualora gli avvisi di accertamento ed i ruoli risultassero firmati da uno dei dirigenti *sub iudice* dell'Agenzia delle entrate (nonché dell'Agenzia delle dogane e dell'Agenzia del territorio), **i contribuenti ed i loro difensori farebbero bene a dedurre subito la nullità per difetto di sottoscrizione**, in quanto di provenienza da soggetto non legittimato ed abilitato, assumendo a parametro di riferimento l'art. 42 D.P.R. n. 600/1973 più volte citato (vedi lett. D).

La vigente normativa in materia di contenzioso tributario indica, in via generale, nell'art. 10 D.Lgs. n. 546 cit. le parti del processo dinanzi le Commissioni tributarie, contrapponendo al contribuente "l'ufficio" che ha emanato l'atto (Cassazione, sentenza n. 2432/2001).

Di conseguenza, proprio in base agli articoli 10 e 11 D.Lgs. n. 546 cit., la Cassazione ha precisato e ribadito il seguente principio:

"Gli uffici locali dell'Agenzia, esplicazione territoriale dell'Agenzia centrale, sono, quindi, legittimati ad agire ed essere convenuti nei giudizi davanti alle Commissioni tributarie ed in questi sono rappresentati dal Direttore nominato, avente funzione dirigenziale,

che per la gestione e l'adempimento dei compiti ad esso demandati può delegare suoi diretti collaboratori a scopi determinati" (Cassazione, Sez. Tributaria, sentenza n. 3058 dell'08/02/2008).

Nello stesso senso, Cassazione, Sez. Tributaria, con sentenza n. 13908 del 28/05/2008.

Oltretutto, in un caso, la Cassazione, Sez. Quinta Civile, con la sentenza n. 6338 del 10/03/2008 ha statuito che: "Le costituzioni in giudizio, inoltre, erano state firmate dal responsabile dell'ufficio, Direttore pro-tempore, nel rispetto del disposto dell'art. 42 (D.P.R. n. 600/73 cit.)".

In ogni caso, per stabilire le relative strategie processuali, **bisogna distinguere a seconda che gli atti sottoscritti dai non dirigenti abbiano natura sostanziale o processuale.**

1) Atti di natura sostanziale – Elencazione –

Gli atti di natura sostanziale sono, in generale, gli avvisi di accertamento, di rettifica ed i ruoli dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dell'Agenzia del territorio (pensiamo agli atti di classamento, per esempio).

In particolare, gli atti impugnabili, oggetto dei ricorsi, che potrebbero essere di chiarati nulli perché sottoscritti, anche per delega, da non dirigenti sono (art. 19 D.Lgs. n. 546/1992):

- l'avviso di accertamento del tributo;
- l'avviso di liquidazione del tributo;
- il provvedimento che irroga le sanzioni;
- il ruolo (vedi lett. I);
- gli atti relativi alle operazioni catastali;
- il rifiuto espresso della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

2) Atti di natura processuale in primo grado.

In tutti i suddetti casi, secondo me, **il contribuente ed il suo difensore devono:**

a) **proporre tempestivo ricorso** con i motivi esposti nel precedente scritto (art. 18, comma 2, lett. e), D.Lgs. n. 546 cit.);

b) **per i ricorsi già pendenti**, nei quali l'eccezione del difetto di sottoscrizione e di delega è stata già fatta, **presentare memorie difensive** (art. 32 D.Lgs. n. 546 cit.), alla luce della più volte citata sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale;

c) **per i ricorsi pendenti** nei quali la relativa eccezione **non** è stata proposta, secondo me, presentare subito **memorie integrative** (art. 24, comma 2, D.Lgs. n. 546 cit.) per la sopravvenuta conoscenza della citata sentenza della Corte Costituzionale, **eccependo la nullità assoluta** (c.d. di inesistenza) **degli atti impugnati** (vedi lett. C, n. 1, del presente articolo), che peraltro potrebbe essere eccepita d'ufficio in ogni stato e grado del processo tributario;

d) **contestare le controdeduzioni delle Agenzie fiscali** (art. 23 D.Lgs. n. 546 citato), perché soltanto i dirigenti (anche per delega) curano la trattazione del contenzioso, ai sensi e per gli effetti dell'art. 5, commi 3, 5 e 6, del Regolamento di amministrazione (vedi lett. B, n. 5, del presente articolo);

e) sapere, infine, che **una volta sollevate le relative eccezioni, è sempre onere esclusivo delle Agenzie fiscali** (art. 2697 c.c.) **dimostrare e documentare che** (vedi lett. G del presente articolo):

- il dirigente firmatario era legittimato o perché vincitore di regolare concorso o perché nominato in base a leggi **diverse** da quelle dichiarate incostituzionali (vedi lett. A del presente articolo);
- la delega al funzionario firmatario dell'atto era stata rilasciata da un dirigente legittimo, logicamente con atto precedente alla contestazione del ricorrente;
- il funzionario firmatario dell'atto era stato nominato ed autorizzato soltanto **nelle eccezionali e documentate ipotesi di:**
 - **affidamento di mansioni superiori** (art. 52 D.Lgs. n. 165 del 2001);
 - **sostituzione** del dirigente in caso di assenza o impedimento (art. 20, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 266 dell'08/05/1987, già citata);
 - **reggenza** dell'ufficio in attesa della destinazione del dirigente titolare (art. 20, comma 1, lett. b), D.P.R. n. 266

dell'08/05/1987, già citato); in merito, Cassazione, Sez. Tributaria, sentenza n. 8166 del 06 giugno 2002.

Al di fuori delle suddette tassative e temporanee ipotesi, l'atto sottoscritto da un funzionario della nona qualifica, senza una preventiva e legittima delega da parte di un vero dirigente, è totalmente nullo, perché non è vero che la legge e la giurisprudenza della Corte di Cassazione riconoscono sempre legittimità agli atti riconducibili al capo ufficio, sia egli o meno un dirigente, come esposto e documentato nel presente articolo.

Gli atti tributari privi della sottoscrizione del legittimo dirigente responsabile sono eccezionalmente validi a partire dal 1° luglio 2009 ex art. 15, comma 7, D.L. n. 78/2009, che testualmente prevede:

"La firma autografa prevista sugli atti di liquidazione, accertamento e riscossione dalle norme che disciplinano le entrate tributarie erariali amministrare dalle Agenzia fiscali e dall'amministrazione autonoma dei monopoli di Stato può essere sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile dell'adozione dell'atto in tutti i casi in cui gli atti medesimi siano prodotti da sistemi informativi automatizzati" (Provvedimento del direttore dell'Agenzia fiscale del 02/11/2010; Corte Costituzionale sent. n. 117/2000; Cass. sentenze n. 4923/2007, n. 22692 del 29/10/2007, n. 13461 del 27/07/2012);

f) in conclusione, sapere che se l'Agenzia non riesce a dimostrare e provare, con documenti preventivi ed autentici (non semplici fotocopie, da contestare ex art. 2712 codice civile), che il sottoscrittore dell'atto o della delega era un legittimo dirigente, l'atto stesso è totalmente nullo.

3) Atti di natura processuale in grado di appello e Cassazione.

Le medesime eccezioni si devono proporre anche nei gradi successivi del processo tributario.

a) Appello.

Il contribuente ed il suo difensore, in caso di rigetto dell'eccezione devono:

- proporre l'**appello principale** (art. 53 D.Lgs. n. 546 cit.);
- proporre l'**eventuale appello incidentale** (art. 54, comma 2, D.Lgs. n. 546 cit.);
- sapere che **le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della Commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, si intendono rinunciate** (art. 56 D.Lgs. n. 546 cit.);
- eccepire l'**inammissibilità dell'atto di appello** (principale o incidentale) **sottoscritto da un non dirigente o su delega rilasciata da un non dirigente**, a seguito della sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale (artt. 53, comma 1, e 18, comma 3, D.Lgs. n. 546 citato).

Infatti, la qualità di parte nel process o tributario compete sempre all'ufficio locale dell'Agenzia fiscale, con titolarità a ricevere le notifiche di ogni atto processuale e, in particolare, delle sentenze e dei ricorsi per Cassazione, tranne i casi in cui sia già intervenuta l'assunzione della difesa da parte dell'ufficio del contenzioso della Direzione regionale o dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi e con le modalità di cui agli artt. 23, 53 e 54 D.Lgs. n. 546/1992 cit..

b) Ricorso per Cassazione.

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale può sempre essere proposto ricorso per Cassazione per i motivi di diritto dell'art. 360, comma 1, del codice di procedura civile (art. 62 D.Lgs. n. 546 citato).

In particolare, in Cassazione bisogna eccepire, ai sensi e per gli effetti dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. la **violazione o falsa applicazione** dell'art. 42, commi 1 e 3, D.P.R. n. 600/1973, art. 56, comma 1, D.P.R. n. 633 del 1972, ed art. 2697 del codice civile (per un'analisi e commento della giurisprudenza della Corte di Cassazione si rinvia ai § 5 e 6 del presente articolo).

10. Considerazioni conclusive

Da tutto quanto sopra esposto ed eccepito, risulta evidente che gli atti sottoscritti (o le deleghe concesse) da uno dei dirigenti "illegittimi" a seguito della sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale sono affetti da nullità assoluta (e non relativa) e, nella fattispecie, non è mai applicabile l'art. 156, commi 1 e

2, c.p.c. sia perché gli atti amministrativi impugnabili **non sono "atti del processo" sia perché sono stati emanati a danno e non a vantaggio dei contribuenti** (vedi § 3, n. 1, e § 8 del presente articolo) e, **soprattutto, mancano del requisito formale indispensabile per il raggiungimento dello scopo** (art. 42, commi 1 e 3, D.P.R. n. 600 cit. e lettere D), E), F) ed I) del presente articolo), a meno che l'atto si sia reso definitivo per mancata impugnazione o a seguito di sentenza passata in giudicato.

La Corte di Cassazione, con **l'importante sentenza n. 5924 del 21 aprile 2001**, in merito agli artt. 156 e 160 c.p.c. ha correttamente precisato che tali articoli *"operano esclusivamente con riguardo agli atti del processo e non rispetto a quelli aventi contenuto sostanziale. In particolare, poiché l'avviso di accertamento è atto non processuale, ma esplicativo della potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria, la relativa notificazione non attiene all'inizio di un procedimento giurisdizionale e non è possibile, conseguentemente, applicare ai vizi della notifica il regime delle sanatorie proprie degli atti processuali"*.

Tali principi, tuttora applicabili, sono da condividere pienamente e tenere a conto nella presente questione:

- **in primo luogo**, sotto un profilo letterale, perché l'art. 156 c.p.c. è dettato con riferimento ai soli atti del processo, mentre quelli impositivi delle Agenzie fiscali sono atti sostanziali, essi configurandosi quali atti recettivi che si perfezionano solo ed in quanto legittimamente portati a conoscenza dei loro destinatari nelle forme tassativamente prescritte dalla legge;
- **in secondo luogo**, la sanatoria di cui all'art. 156 c.p.c. è indissolubilmente connessa allo scopo proprio dell'atto affetto dal vizio insanabile; senonché, come correttamente rilevato dalla Corte di Cassazione con la succitata sentenza, non è possibile sostenere che la finalità assegnabile alla notifica dell'atto impositivo consista nel non consentire al destinatario dell'atto medesimo di esperire la tutela giurisdizionale nei suoi confronti. Talché, la proposizione del ricorso, seppur tempestiva, non costituisce raggiungimento dello scopo dell'atto ed è, pertanto, priva di efficacia sanante;

- **da ultimo**, se si verificasse siffatta efficacia sanante, l'alternativa in cui verrebbe a trovarsi il destinatario dell'atto impositivo sarebbe la seguente: o far divenire definitivo tale atto, omettendo di impugnarlo nel termine tassativo previsto dalla legge, oppure, esperire il ricorso, così precludendosi la possibilità di far valere i vizi che affliggono l'atto impugnato.

Orbene, una simile alternativa si lascia respingere da sola, perché condurrebbe, in definitiva, al risultato di confinare comunque nell'irrilevanza i vizi degli atti in questione.

Inoltre, a scanso di equivoci, è bene chiarire subito che nella presente questione **non è assolutamente applicabile, secondo me, l'art. 21 octies, comma 2, della Legge n. 241/1990 citata** (articolo inserito dall'art. 14 della Legge n. 15 dell'11 febbraio 2005), **che testualmente dispone**: *"Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato"*.

La suddetta disposizione non è applicabile perché:

- **l'avviso di accertamento ed il ruolo non hanno natura vincolata ma discrezionale**, individuandosi con tali termini l'attività amministrativa della pretesa tributaria conseguente alla rideterminazione dell'imposta o dell'imponibile in misura diversa da quella rappresentata dal contribuente, nei casi ed alle condizioni previsti dalle singole leggi d'imposta;
- **non è detto che gli atti di cui sopra sarebbero stati firmati da un "vero" dirigente** vincitore di concorso (art. 97, comma 3, della Costituzione).

A tal proposito, è utile riportare quanto opportunamente scritto dalla Corte Costituzionale nella più volte citata sentenza n. 37/2015:

"Le reiterate delibere di proroga del termine finale hanno di fatto consentito, negli anni, di utilizzare uno strumento pensato per situazioni peculiari quale metodo ordinario per la copertura di posizioni dirigenziali vacanti. Secondo la giurisprudenza, nell'ambito dell'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle pubbliche amministrazioni, l'illegittimità di questa modalità di copertura delle

posizioni dirigenziali deriva dalla sua non riconducibilità né al modello dell'affidamento di mansioni superiori ad impiegati appartenenti ad un livello inferiore né all'istituto della cosiddetta reggenza" (vedi, anche, Corte Costituzionale, sentenza n. 17 del 2014 e Corte di Cassazione – Sezione lavoro – sentenze n. 8529 del 12/04/2006 e n. 7342 del 26/03/2010).

L'affidamento, la sostituzione e la reggenza sono, infatti, istituti straordinari e temporanei consentiti nei casi ed alle **condizioni tassativamente previsti dalla legge** (Cassazione, Sezioni Unite civili, sentenze n. 4060 del 22/02/2010; n. 3814 del 16/02/2011 e n. 10413 del 14/05/2014), **che le Agenzie fiscali hanno l'onere di dimostrare in caso di contestazione** (art. 2697 del codice civile).

A tal proposito, secondo me, il contribuente ed il suo difensore non devono attivarsi con la Legge n. 241/1990 per conoscere i nomi dei soggetti coinvolti nell'assurda vicenda (oltretutto, molti siti già riportano gli elenchi).

Infatti, nel dubbio, **il ricorrente deve sempre sollevare la relativa eccezione perché è onere delle Agenzie fiscali dimostrare il contrario** (vedi §7 del presente articolo).

Si ribadisce ancora una volta che **questa eccezione deve essere sollevata per tutti gli atti** (vedi lett. L, n. 1, del presente articolo) **emanati dal 2012:**

- dall'Agenzia delle entrate (art. 62 D.Lgs. n. 300 del 30/07/1999);
- dall'Agenzia delle dogane (art. 63 D.Lgs. n. 300 del 30/07/1999);
- dall'Agenzia del territorio (art. 64 D.Lgs. n. 300 del 30/07/1999).

Ultimamente, è **da segnalare l'interessante e condivisibile sentenza n. 3818 di marzo 2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli** (in Gazzetta del Mezzogiorno di domenica 05 aprile 2015, pag. 17), che ha dichiarato **nullo** l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate e sottoscritto da un delegato firmatario, se dall'atto non emergono né le funzioni attribuitegli né il periodo di efficacia della delega, **non essendo ammissibile una delega a tempo indeterminato** (art. 17, comma 1-bis, D.Lgs. n. 165/2001, più volte citato).

Intanto, il Governo sta cercando una soluzione al delicato problema.

L'idea è quella di trovare un rimedio in due tempi.

Subito, un provvedimento per tamponare l'emergenza e poi una soluzione strutturale.

L'intervento immediato dovrebbe passare per lo strumento della c.d. **"delega di funzioni"**.

Un istituto già previsto dalla normativa vigente che permette **ai dirigenti di affidare ad un proprio funzionario non solo la potestà di firma degli atti ma anche di trasferirgli una sua specifica funzione, senza però particolari indennità, come chiarito in precedenza.**

La soluzione strutturale, invece, sarebbe quella di riaprire il concorso a 403 posti già banditi dall'Agenzia e sospeso dal Consiglio di Stato per l'eccessivo peso dato ai titoli professionali; titoli che, nelle nuove selezioni, non verrebbero valutati.

L'importante è che la nuova legge non sia un espediente per aggirare la sentenza della Corte Costituzionale e, soprattutto, non sia un "colpo di mano" per sanare, con effetti retroattivi, gli atti illegittimi firmati da non dirigenti.

Infatti, per quanto attiene al rispetto dei limiti che devono essere assegnati ad un'interpretazione **adeguata**, *"lo sconfinamento della stessa nel campo riservato al legislatore non può essere certamente rilevato dal giudice, potendo dar luogo soltanto ad un'ipotesi di conflitto, che può essere denunciato soltanto dagli organi dello stesso potere legislativo"* (in tal senso, Cassazione, Sez. Unite, sentenza n. 22601 del 02/12/2004).

Speriamo che non si ripeta la nota e triste vicenda delle cartelle esattoriali prive dell'indicazione del responsabile del procedimento, **sanate se consegnate agli agenti della riscossione prima dell'01 giugno 2008**, nonostante un precedente e critico intervento della Corte Costituzionale (art. 36, comma 4-ter, D.L. n. 248 del 31/12/2007, convertito dalla Legge n. 31 del 28/02/2008 e Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 16/E del 06 marzo 2008), calpestando i principi dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212 del 27 luglio 2000).

Infatti, in questa vicenda, il legislatore deve rispettare lo Statuto dei diritti del contribuente (purtroppo, spesso ignorato), e cioè:

- le disposizioni tributarie **non hanno effetto retroattivo** (art. 3, comma 1, Legge n. 212 cit.);
- i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria **sono improntati al principio della**

collaborazione e della buona fede (art. 10, comma 1, Legge n. 212, cit.);

- il **Garante del contribuente** rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini **della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi** (art. 13, comma 7, Legge n. 212 cit.).

Speriamo bene!!



Panoramica internazionale: Dubai (EAU)

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Gli Emirati Arabi Uniti sono una confederazione fondata nel 1971, comprendente i sette emirati di Abu Dhabi, Dubai, Sharjah, Ajman, Umm al-Quwain, Ras Al-Khaimah e Fujairah.

Data la loro posizione geografica strategica al centro delle principali direttrici est-ovest e le abbondanti riserve di combustibili fossili che ne hanno trainato la crescita economica, il Paese è diventato, nel breve volgere di mezzo secolo, uno stato moderno, i cui cittadini godono di un elevato tenore di vita. Il PIL pro-capite è, infatti, uno dei più alti al mondo; l'economia è aperta e dinamica, soprattutto per merito delle politiche di diversificazione; le zone di libero scambio presenti nello Stato, con possibilità di proprietà straniera al 100% e totale esenzione fiscale, attirano consistenti capitali esteri...

In Medio Oriente, gli Emirati Arabi Uniti sono, inoltre, il Paese con il più importante *outbound travel market* in termini di valore, e il secondo, dopo l'Arabia Saudita, in termini di volume. Tra i fattori determinanti, emergono:

- a) l'alto reddito pro-capite in particolare della popolazione emiratina;
- b) l'espansione delle rotte e l'aumento della frequenza dei collegamenti aerei da parte delle principali compagnie (*Emirates Airways* e *Etihad Airways*), oltre all'apertura dell'aeroporto Dubai *World Central-Al Maktoum International Airport*;
- c) un costante aumento della popolazione (dovuto a uno dei maggiori tassi di natalità e immigrazione al mondo).

In merito, il *brand Italia*, con la sua fama di eleganza ed esclusività, è il più ammirato.

L'emirato di Abu Dhabi è quello dove ha sede il Consiglio Federale Nazionale, massima espressione dell'autorità politica e legislativa. Ma il luogo in cui si

concentra il maggiore livello di crescita economica e dove sono incentrati i maggiori volumi di scambi internazionali, è senz'altro Dubai, oramai eletta quale capitale del business mondiale.

Giusto per fornire alcuni numeri atti a rendere l'idea dei flussi presenti, possiamo evidenziare i dati più significativi pubblicati nelle riviste specializzate:

- il *Dubai International Airport* accoglie 145 compagnie, con 260 destinazioni in sei continenti; è classificato come secondo aeroporto più trafficato al mondo; nel 2013 ha segnato un numero di 66,5 milioni di passeggeri e si stima per il 2020 un flusso di oltre 100 milioni di passeggeri;

- l'*Al Maktoum International Airport* di Dubai, situato nella zona di *Jebel Aliha*, ha aperto le porte ai passeggeri il 27 ottobre del 2013: nei primi due mesi, ha raggiunto un traffico passeggeri di circa 100 mila unità; ma, già nel corso del 2014, si è arrivati a oltre 40 milioni; si tratta dell'aeroporto destinato a diventare il più grande al mondo per numero di passeggeri, con

quasi 200 milioni nell'anno del prossimo Expo 2020 – come noto – assegnato proprio a Dubai.

E, a proposito dell'Expo, tanto per capire come funzionano le cose nell'Emirato, alla data attuale, sono state già completate quasi il 50% delle opere previste; il paragone appare ingeneroso se pensiamo che, in Italia, a meno di un mese dall'apertura dell'Expo 2015 di Milano, siamo ancora intorno al 60% dei lavori preventivati.

Quanto, infine, alle informazioni afferenti le opportunità imprenditoriali nel posto, Dubai rappresenta un centro moderno e particolarmente evoluto rispetto anche alle situazioni esistenti nel le economie occidentali: oltre l'85% della popolazione ha l'accesso a Internet (ossia, ben più di quanto esiste – a esempio – in Italia). Dubai ospita la sede di un gran numero di grosse multinazionali; e tale numero continua a crescere ogni giorno. La reputazione concernente il funzionamento dei servizi finanziari e bancari è eccellente. La maggior parte dei residenti sono cittadini non arabi. La manodopera è facilmente reperibile a costi assai inferiori a quelli cui siamo abituati (nonché con contributi veramente irrisori), inclusi lavoratori con elevato grado di specializzazione e livello di studio. A Dubai hanno, infatti, sede alcune tra le business schools più rinomate al mondo. Anche i costi degli affitti sono inferiori rispetto a quelli nostrani. La vita quotidiana è piacevole, ricca di attrattive e di centri commerciali di alta gamma. L'inglese è la lingua maggiormente usata. Durante l'estate, la temperatura è particolarmente elevata (tanto è vero che è il periodo nel quale gli Emirati viaggiano più spesso all'estero), seppure gran parte del centro di Dubai sia provvisto di un servizio di climatizzazione pure all'aperto.

Entrando nell'argomento che più ci interessa in questa sede, il Consiglio Federale Nazionale degli Emirati Arabi non ha mai divulgato una legge fiscale, mentre la maggior parte dei singoli emirati ha emesso dei decreti su quest'argomento.

L'emirato di Dubai, in particolare, ha pubblicato: *"The Dubai Income Ordinance of 1969"*, *"Dubai Income Tax Decree of 1970"* e *"Dubai Income on branch offices of foreign bank ordinance 1996"*, con successive modifiche. Ciononostante, nella pratica, Dubai ha ratificato solo in parte i decreti legislativi, e quindi

soltanto alcune imposte e tasse vengono effettivamente richieste. Questo è il motivo per il quale Dubai è stato inserito nelle *White List* esclusivamente per talune tipologie di settori, quali:

- petrolifero, petrolchimico e gas, assoggettati a imposta (art. 2, DM 21/11/2001);
- esonero da ritenute alla fonte su taluni redditi di capitale (DM 4 settembre 1996), in quanto, in tale ambito, la Federazione consente un adeguato scambio di informazioni con l'Italia (seppure questa disposizione non viene quasi mai messa in atto);
- succursali di banche straniere e hotel.

In generale, peraltro, negli E.A.U. vige un regime di mercato libero, e non esiste alcun obbligo di pubblicare i bilanci (neanche una visura camerale consente di conoscere la situazione finanziaria ed economica di una qualsiasi azienda), seppure – come diremo più oltre – alcune società hanno l'obbligo di trasmettere il bilancio alle competenti autorità. Ergo, lo scambio di informazioni è, in pratica, inesistente, seppure lo Stato potrebbe comparire nella generale futura *White List* che, al momento dell'emanazione dell'apposito decreto, sostituirà l'attuale *Black List*, di cui al summenzionato DM 21/11/2001.

In relazione all'attuale situazione, dunque, si possono detenere partecipazioni negli E.A.U., ma si rientra nella disciplina conosciuta come C.F.C. (*Controlled Foreign Companies*), la quale prevede l'imputazione per trasparenza degli utili direttamente in capo ai soggetti residenti in Italia, senza attendere l'effettiva distribuzione degli stessi.

Ovviamente, detti soggetti residenti in Italia possono chiedere la disapplicazione della disciplina CFC (sulla base delle cause esimenti contenute alle lettere a) e b), comma 5, art. 167 del TUIR), relativamente alla propria controllata estera, presentando obbligatoriamente apposito interpello all'Amministrazione Finanziaria.

Al riguardo, ricordiamo brevemente, quanto segue:

Esimenti di cui alla lettera a)

Per dimostrare il collegamento fisico della struttura commerciale o industriale della società estera

controllata con il territorio CFC, bisogna presentare la seguente documentazione: scritture contabili della partecipata estera, prospetto descrittivo dell'attività esercitata, contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività, copia delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati, contratti di lavoro dei dipendenti che indichino il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte, conti correnti bancari accessi presso istituti locali, estratti dei conti bancari che diano evidenza delle movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate, copia dei contratti di assicurazione relativi ai dipendenti e agli uffici, autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.

Per dimostrare che l'attività svolta nel paese CFC è quella principale, deve essere quantitativamente superiore ad altre attività comunque svolte. Inoltre, l'attività commerciale o industriale deve essere principale con riferimento, non all'ambito territoriale globale, bensì all'ambito territoriale nello Stato o nel territorio nel quale ha sede la società estera. Nel caso in cui venga presentata istanza di interpello e la stessa non contenesse informazioni dettagliate in proposito, sarebbe necessario allegare un prospetto che illustri la ripartizione delle diverse attività condotte e l'eventuale dettaglio distintamente per i diversi Paesi in cui l'attività è svolta.

Esimente di cui alla lettera b)

Per dimostrare che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in un Paese a fiscalità privilegiata, bisogna dimostrare che i redditi conseguiti dal soggetto non residente (estero *Black List*) sono stati prodotti per almeno il 75% in Stati inclusi nella *White List* (nazioni virtuose), a condizione che il Paese da dove provengono (Stato della fonte) li abbia assoggettati integralmente a tassazione ordinaria.

L'art. 13, Decreto Anticrisi ha modificato solo la prima esimente contenuta nel comma 5, lettera a), art. 167, del TUIR, precisando che l'attività della società estera controllata deve essere svolta non più nello Stato o Territorio nel quale ha sede, bensì nel mercato dello Stato o Territorio di insediamento.

L'investitore italiano ha, conseguentemente, la necessità di dimostrare, non solo la mera disponibilità in loco di una struttura organizzativa, ma anche la

presenza di ulteriori fattori di connessione con lo Stato di insediamento.

In merito, ricordiamo che un'attività si considera radicata nello Stato estero, quando la stessa è costituita allo scopo di *"...partecipare, in maniera stabile e continuativa, alla vita economica di uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine e di trarne vantaggio..."* (Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 12 settembre 2006, causa C-196/04).

Nel caso in cui, invece, gli EAU siano effettivamente inclusi nella *White List*, sarà sufficiente ricorrere alla nuova causa esimente introdotta con il Decreto Anticrisi (che trova applicazione nelle ipotesi di partecipazioni detenute in società residenti nei Paesi non *Black List*), dimostrando che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a ottenere un indebito vantaggio fiscale.

Con riferimento alle questioni afferenti, in generale, il domicilio fiscale all'estero, corre l'obbligo di effettuare un breve inciso per segnalare una recente pronuncia della Cassazione (6501 del 31.03.2015), nella quale la S. C. parrebbe mutare orientamento relativamente alle presunzioni di residenza fino a oggi operate dall'Agenzia delle Entrate, affermando che:

"Le relazioni affettive e familiari – la cui centrale importanza è invocata dalla ricorrente Agenzia al fine della residenza fiscale – non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri – idoneamente presi in considerazione nel caso in esame – che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento".

Ai fini delle imposte sui redditi, si considerano aventi residenza fiscale in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, risultino iscritte nelle anagrafi della popolazione residente, ovvero abbiano la residenza, ovvero ancora il domicilio nel territorio dello Stato ai sensi del codice civile. Si considerano, peraltro, residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze.

Si tratta, dunque, di una presunzione relativa di residenza nel nostro Paese nei confronti dei cittadini

italiani che trasferiscono la propria residenza o il proprio domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata. In tali casi, per vincere la presunzione di "residenza in Italia", il contribuente deve dimostrare di risiedere effettivamente in quei Paesi o territori. Ovverossia: il centro degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione degli interessi principali viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi.

A parere dei Giudici di Piazza Cavour, il fatto di aver lasciato la famiglia e le relazioni affettive in Italia non è sintomatico di un'elusione a priori, e, di conseguenza, del fatto che la residenza fiscale sia rimasta nel nostro territorio.

Chiuso l'inciso, è in ogni caso da riscontrare come gli Emirati Arabi abbiano provveduto a stipulare con tutti i principali Stati (Italia inclusa), ordinari Trattati Bilaterali contro la Doppia Imposizione, per evitare che un soggetto sia tassato in due Paesi per la stessa fonte di reddito nel medesimo periodo.

A proposito di dette normative, il *Dubai International Financial Centre* (DIFC) è una "free zone" governata da proprie leggi e auto-regolamentata sui fondamenti giuridici di *Common Law*, tramite un organo chiamato *Dubai Financial Services Authority* (DFSA). In particolare, per quanto concerne il settore finanziario, a esempio, non vi sono differenze tra le autorizzazioni necessarie nel sistema bancario e in quello finanziario: in entrambi i casi, infatti, per svolgere tali attività è necessaria una particolare licenza, legata a criteri di territorialità e concessa in base all'effettivo svolgimento e localizzazione dell'attività. Ciò, evidentemente, a maggiore tutela degli investimenti esteri nel Paese.

1. Le società

Nel rispetto della legge federale, i soggetti stranieri che desiderano operare negli EAU possono scegliere tra differenti strutture societarie, che vanno dalle semplici "Partnership" personali, alle Compagnie con azioni quotate nel pubblico mercato. Peraltro, le forme più comuni e generalmente utilizzate sono le tre seguenti:

1. *Limited Liability company* (LLC);

2. *Free Zone Entity* (FZE);
3. *International Business Company* (IBC).

Ovviamente, poi, le aziende possono anche limitarsi a localizzare mere filiali o uffici di rappresentanza per conto di una società che mantiene la sua sede principale all'estero.

Limited Liability Company (LLC)

Una LLC può essere costituita da un minimo di 2 fino a un massimo di 50 soci che mantengono (come nelle nostre SRL – SPA) la responsabilità limitata alle quote di capitale sottoscritte. In tali società, peraltro, i soci non residenti possono acquisire solamente il 49% del capitale (il restante 51% è appannaggio di soci emiratini). Parimenti risulteranno anche i diritti agli utili, ovvero gli obblighi di copertura delle perdite. Queste società possono avere attività commerciali che operano direttamente nel mercato locale.

Free Zone Entity (FZE)

Se il business non necessita di agire commercialmente nel mercato di Dubai, limitandosi ad acquisire una sede ed eventualmente forza lavoro del posto, la soluzione migliore è senz'altro quella fornita dalla FZE. In queste società è previsto un numero massimo di 5 soci, nonché un direttore/segretario residente, ma il capitale può essere detenuto al 100% da soggetti stranieri, con possibilità di godere di un periodo di totale esenzione fiscale che va da un minimo di 15 a un massimo di 50 anni (sull'argomento prettamente tributario torneremo, comunque, più avanti). Oltre a ciò, non esistono limitazioni al rimpatrio dei capitali, né dazi doganali all'importazione (sul già citato presupposto che non si opera commercialmente a Dubai), e le formalità di costituzione sono molto limitate, venendo formalizzate direttamente con l'autorità della locale free zone presso cui viene stabilita la sede.

International Business Company (IBC)

Attraverso la sua free zone di *Jebel Ali*, Dubai offre, altresì, la possibilità di costituire una IBC. Questa particolare forma societaria risulta essere ideale per quelle attività che non richiedono l'acquisizione di un ufficio locale come sede (tipicamente, le *holding*), ma è preclusa qualunque attività commerciale all'interno degli EAU. Di regola, peraltro, i soci (esiste pure la

possibilità di socio unico) non avranno alcun obbligo di acquisire un visto degli Emirati, né depositare il capitale in banca e nemmeno trasmettere il bilancio all'Autorità locale. Dette società, *de facto*, vengono considerate a tutti gli effetti, anche impositivi, semplicemente come soggetti non residenti.

2. L'imposizione fiscale e gli adempimenti contabili

In conclusione, vediamo una rapida panoramica concernente il sistema di imposizione fiscale e gli eventuali adempimenti di carattere dichiarativo e contabile previsti.

- *Imposte dirette (LLC)*

Per quanto riguarda le LLC, occorre tenere presente che, sulla base della legislazione, ogni organizzazione che conduce un commercio o un'attività (incluse prestazioni di servizi), all'interno dell'Emirato di Dubai, è soggetta al versamento delle imposte sul reddito. Peraltro, al momento, il governo di Dubai – come detto – ha ratificato solo le imposte sul reddito delle filiali di banche estere e delle società operanti nei settori petrolifero, del gas e petrolchimico. In ogni caso, i decreti legislativi indicano che, se le imposte sul reddito dovessero entrare in vigore, il governo avrebbe la facoltà di applicarle retroattivamente.

Le fasce di reddito sono suddivise in funzione del seguente criterio progressivo:

- Reddito da AED 1.000.000 < di AED 2.000.000 10%;
- Reddito da AED 2.000.000 < di AED 3.000.000 20%;
- Reddito da AED 3.000.000 < di AED 4.000.000 30%;
- Reddito da AED 4.000.000 < di AED 5.000.000 40%;
- Reddito > di AED 5.000.000 55%.

Nota: la moneta locale, AED (il *Dirham* degli EAU), al cambio odierno è pari all'incirca a 0,25 Euro.

Non esistono altre imposte sul reddito, come pure, imposte sulle plusvalenze e sul capitale.

- *Contributi sociali (LLC)*

Per i lavoratori stranieri non è prevista alcuna tipologia di contribuzione previdenziale / assicurativa. Viceversa, nei confronti dei dipendenti di nazionalità

emiratina, i datori di lavoro versano un importo pari al 12,5% dello stipendio (attività del settore pubblico) e 15% (attività del settore privato). Ovviamente, non sono prescritte altre forme di retribuzione (gratifiche, mensilità aggiuntive, TFR etc.), al di là dell'ordinario salario mensile.

- *Imposte indirette (LLC)*

L'unica imposta prevista è l'Imposta di registro (*stamp duty*). Peraltro, nessuna imposta viene richiesta per il trasferimento di beni mobili; mentre, per gli immobili, è applicata una percentuale pari al 2% del valore della transazione, con il venditore che in teoria dovrebbe versare lo 0,5% e l'acquirente il restante 1,5%, anche se, nella pratica, la prassi è quella di suddividere l'aliquota totale (2%), al 50% tra venditore e acquirente.

Imposta sul consumo

Agli hotel, ristoranti e alle società che affittano appartamenti di vacanza è richiesto di applicare sul proprio listino una tassa che varia dal 5% al 10%.

Property Tax

Il datore di lavoro, al rinnovo annuale della licenza della società o filiale estera, è tenuto al versamento di questa tassa, che è calcolata sulla base dell'affitto pagato dai propri dipendenti. Può essere applicata una tassa fissa per i dipendenti, mentre per i quadri superiori è una percentuale che si attesta al 5%. I quadri superiori del settore bancario, scontano invece una percentuale che arriva al 15%.

Dazi doganali

E' stata fissata un'imposta nominale del 5% per l'importazione della maggior parte dei beni nell'area di Dubai (*non free trade zone*), a eccezione di prodotti e derivati di alcool e tabacco, per i quali vengono applicati dazi maggiorati. I beni, una volta introdotti, non sono, però, più sottoposti a tassazione nel caso transitino negli altri 6 emirati.

Quanto al resto: niente IVA, né imposte di successione o donazione.

- *Imposte (FZE)*

Per una FZE, la situazione è molto meno “gravosa”.

Non sono previste imposte sul reddito, né su dividendi, royalties o interessi, né su trasferimenti di redditi o capitali o utili, né alcuna ritenuta alla fonte.

Analogamente, non esistono dazi doganali, imposte di successione o donazione, né IVA.

Permane, viceversa, l’Imposta di registro (*stamp duty*), come già indicato in precedenza: nessuna imposta viene richiesta per il trasferimento di beni mobili; mentre, per gli immobili, è applicata una percentuale pari al 2% del valore della transazione, con il venditore che in teoria dovrebbe versare lo 0,5% e l’acquirente il restante 1,5%, anche se, nella pratica, anche qui la prassi è quella di suddividere l’aliquota totale (2%), al 50% tra venditore e acquirente.

Non vengono, infine, applicati: regime delle CFC, Transfer Pricing e Thin Capitalisation.

- *Contributi sociali (FZE)*

Analogamente a quanto già visto per la precedente struttura societaria, anche nelle FZE, per i lavoratori stranieri non è prevista alcuna tipologia di contribuzione previdenziale / assicurativa. Viceversa,

nei confronti dei dipendenti di nazionalità emiratina, i datori di lavoro versano un importo pari – questa volta – al 5% dello stipendio. Ovviamente, non sono prescritte altre forme di retribuzione (gratifiche, mensilità aggiuntive, TFR etc.), al di là dell’ordinario salario mensile.

Quanto agli adempimenti dichiarativi, l’attuale normativa richiede la presentazione di un modello di denuncia assai semplificato, ma solo – ovviamente – per le società che sono soggette alle imposte sul reddito. In pratica, dunque, per la maggior parte delle società non vige alcun obbligo dichiarativo.

Quanto alla redazione del bilancio d’esercizio, le filiali di entità estere devono inoltrare il bilancio (certificato da un *Local Agent*, dotato di licenza contabile), al Ministero dell’Economia, nel periodo antecedente il rinnovo della loro *Business Licence*. Il Ministero dell’Economia rilascerà, a sua volta, una lettera con l’autorizzazione a procedere indirizzata al *Department of Economic Development*. Le società LLC e quelle operanti con una *Professional Business Licence*, in ogni caso, non sono tenute a presentare il bilancio revisionato al momento del rinnovo annuale della licenza.

Ultima particolarità in materia di bilanci, le perdite possono essere riportate per i due esercizi successivi.

Primi criteri orientativi sulla concreta applicabilità dell'istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto ai reati tributari

Commento a Cassazione Penale - sez. III, Sent n. 15449 dell'8 aprile 2015¹



di Domenico Pignoloni
Avvocato

Con la sentenza n. 15449 dell'8.4.2015 (depositata il 15.4.2015 - Pres. Mannino, Rel. Ramacci, ric. Mazzarotto), la terza sezione penale della Corte di Cassazione ha dettato alcuni rilevanti principi di diritto in relazione al recente istituto della esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, ed, in particolare, alla sua applicabilità anche ai reati previsti e puniti dal D. Lgs. n. 74/2000.

La sentenza della Suprema Corte ha infatti dovuto confrontarsi con l'esigenza di fornire una prima risposta alla pluralità di problemi altamente complessi posti dal nuovo istituto, tra i quali, soprattutto, la possibilità di applicare la nuova disposizione di cui all'articolo 131 *bis* del codice penale² anche ai reati che prevedono **soglie di punibilità** (o di rilevanza penale dell'offesa), come i reati tributari (nel caso di specie, trattasi di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte *ex art. 11 D. Lgs. n. 74/2000*), e la **manca di una disciplina transitoria** che contemplasse l'applicabilità della nuova previsione anche ai fatti commessi prima della sua entrata in vigore (la commissione del reato tributario oggetto del giudizio della S.C. risale al 2009).

Quanto alla compatibilità del nuovo istituto con le soglie di punibilità, **due sono gli orientamenti interpretativi contrapposti** che si vanno formando in dottrina: uno - a cui aderisce invero, implicitamente, anche la sentenza in commento -, secondo il quale non vi è motivo per escludere in via di principio una particolare tenuità dell'offesa in relazione a fatti che si collocano *di poco* sopra le soglie stesse, con la conseguenza di rimettere al giudice la valutazione circa la necessaria offensività in concreto della condotta, ben potendo quest'ultimo escluderne la rilevanza penale in caso di "eccedenza accertata di modesta entità" rispetto al limite-soglia³; l'altro, che ricostruisce, invece, la presenza di soglie di punibilità nei reati tributari come una sorta di *presunzione legale di rilevanza penale* dei fatti che si collocano al di sopra delle soglie stesse, da ritenersi, in quanto tale, incompatibile con l'istituto introdotto dall'art. 131-*bis* c.p., poiché espressione di una valutazione legislativa della misura dell'offesa rilevante preclusa al

¹ V. sentenza *infra*, pag. 40 e segg.

² Si riporta, di seguito, il testo del nuovo art.131-bis c.p., rubricato 'Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto', così come introdotto dal decreto legislativo n. 28/2015 in attuazione dell'art. 1, co. 1, lettera m), della legge delega n. 67/2014:

"Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale.

L'offesa non può essere ritenuta di particolare tenuità, ai sensi del primo comma, quando l'autore ha agito per motivi abietti o futili, o con crudeltà, anche in danno di animali, o ha adoperato sevizie o, ancora, ha profittato delle condizioni di minorata difesa della vittima, anche in riferimento all'età della stessa ovvero quando la condotta ha cagionato o da essa sono derivate, quali conseguenze non volute, la morte o le lesioni gravissime di una persona.

Il comportamento è abituale nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate.

Ai fini della determinazione della pena detentiva prevista nel primo comma non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale. In quest'ultimo caso ai fini dell'applicazione del primo comma non si tiene conto del giudizio di bilanciamento delle circostanze di cui all'articolo 69.

La disposizione del primo comma si applica anche quando la legge prevede la particolare tenuità del danno o del pericolo come circostanza attenuante."

³ Cfr. Gatta G., *Note a margine di una prima sentenza della Cassazione in tema di non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 131-bis c.p.)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, Milano, 2015. Si veda anche, in conformità, la Circolare n. 4/2015, Prot.Ilo 110/2015 -1.4 INT, della Procura della Repubblica di Trento.

giudice⁴. Questo secondo indirizzo esegetico riconduce la possibilità di applicare il nuovo istituto ai reati tributari alla sussistenza di circostanze diverse ed ulteriori rispetto al superamento delle soglie di punibilità, come, ad esempio, il pagamento, sia pure in ritardo, di tutte le imposte evase, perché in questo caso la valutazione discrezionale del giudice, necessariamente parametrata sul caso concreto, non entrerebbe in conflitto con quella espressa in astratto dal legislatore.

Tuttavia, vale la pena di osservare, ed in tal senso è molto chiara anche la relazione di accompagnamento, che l'applicabilità dell'istituto presuppone pur sempre e necessariamente un fatto "non inoffensivo". Il giudizio sull'irrelevanza del fatto pretende, infatti, che sia risolta positivamente la valutazione sulla sussistenza, nella fattispecie esaminata, di una condotta ascrivibile in una fattispecie criminosa, perfetta in tutti i suoi elementi costitutivi, oggettivi e soggettivi, e concretamente punibile; in particolare, per essere rimasta esclusa l'applicabilità della disciplina del reato impossibile (art. 49 c.p.), per inidoneità assoluta della condotta a ledere l'interesse tutelato dalla norma.

Detto altrimenti, l'istituto dell'irrelevanza per particolare tenuità presuppone un fatto tipico, costitutivo di reato e offensivo dell'interesse tutelato, ma da ritenere non punibile in ragione dei principi generalissimi di proporzione e di economia processuale che stanno alla base del decreto legislativo.

Ciò è reso palese dalla formulazione letterale della norma, laddove si richiama l'offensività del fatto (che quindi non può essere ricondotto all'articolo 49 c.p.), ricollegandosi la punibilità (solo) alla modestia dell'offesa ("di particolare tenuità").

Questa conclusione è confermata dal fatto che anche l'archiviazione per la riconosciuta particolare tenuità del fatto produce conseguenze giuridiche sfavorevoli, come attestato dalla prevista iscrizione del relativo provvedimento nel casellario giudiziale⁵; con effetti principalmente ai fini dell'apprezzamento dell' "abitudine" ostativa all'applicazione dell'istituto⁶.

Inoltre, è proprio per le medesime ragioni che è stata introdotta una interlocuzione con l'indagato, nel caso in cui il pubblico ministero intenda richiedere l'archiviazione per la particolare tenuità del fatto, così da consentirgli, mediante l'opposizione, di far valere le ragioni che dovrebbero piuttosto condurre ad una decisione liberatoria nel merito.

Alla luce di tanto, si deve ritenere che tale novità normativa coinvolga inevitabilmente anche alcuni dei reati tributari previsti e disciplinati dal D. Lgs. n. 74/2000, ed in particolare i seguenti delitti:

- dichiarazione infedele - art. 4 (punito con la reclusione da uno a tre anni);
- omessa dichiarazione - art. 5 (punito con la reclusione da uno a tre anni);
- occultamento o distruzione di documenti contabili - art. 10 (punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni);
- omesso versamento di ritenute certificate - art. 10-*bis* e di Iva - art. 10-*ter* (puniti con la reclusione dai sei mesi a due anni);
- indebita compensazione - art. 10-*quater* (punito con la reclusione da sei mesi a due anni);
- ipotesi non aggravata di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte - art. 11 (punito con la reclusione dai sei mesi ai quattro anni).

⁴ Cfr. Dies R., in commento alle *Note a margine di una prima sentenza della Cassazione in tema di non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 131-bis c.p.)* di Gatta G., in *Diritto Penale Contemporaneo*, Milano, 2015, per cui "[...] se il legislatore ha già compiuto una simile valutazione, inserendo un elemento costitutivo avente questa funzione, non vedo proprio come il Giudice possa sovvertire una simile valutazione, effettuata una volta per tutte ed in via astratta dal legislatore [...]", nonché Menditto F., *Prime linee guida per l'applicazione del decreto legislativo 16 marzo 2015, n. 28*, Procura della Repubblica di Lanciano, p. 28: "[...] nelle fattispecie, in particolare tributarie, in cui sono previste soglie di punibilità appare problematica l'applicabilità della causa di non punibilità avendo il legislatore previsto una soglia a partire dalla quale è punibile il reato [...]".

⁵ Cfr. articolo 3, co. 1, lettera f), del d.p.r. 14 novembre 2002, n. 313.

⁶ Cfr. articolo 131 *bis*, co. 3, c.p.

Restano, viceversa, escluse le ipotesi delittuose di:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3);
- emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8);
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte nell'ipotesi aggravata (art. 11);

in quanto per detti reati la pena edittale è superiore ai cinque anni.

Per quel che attiene, invece, alla tenuità del fatto ed alla abitudine, in relazione ai reati tributari, il giudice penale sarà chiamato a valutare, da una parte, l'entità dell'imposta evasa, e dall'altra, l'eventuale commissione del medesimo reato per più anni d'imposta.

Quanto ai *profili di diritto intertemporale*, la sentenza annotata afferma il principio per cui la nuova disciplina, in quanto più favorevole al reo, è **applicabile retroattivamente** ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore dell'art. 131-*bis* c.p.: l'applicabilità dell'art. 2 c.p. è argomentata dalla Suprema Corte in ragione della *natura sostanziale dell'istituto* (pacifica, a parere dello scrivente, per effetto della configurazione quale causa di esclusione della punibilità, anziché come condizione di procedibilità). D'altra parte, anche la dottrina, in uno dei primi commenti, aveva già ritenuto che la nuova previsione di cui all'art. 131 *bis* c.p., in quanto norma più favorevole, fosse destinata ad operare *"per tutti i procedimenti in corso e pure per i reati commessi prima della sua entrata in vigore"*.⁷

Va peraltro segnalato, in proposito, il richiamo al **comma 4** dell'art. 2 c.p., che notoriamente contempla il giudicato quale limite all'applicabilità dello *ius superveniens* più favorevole. Senonché parte della dottrina abbia già ipotizzato aperture alla possibilità di modifiche del giudicato, in sede di richiesta di revoca a norma dell'art. 673 c.p.p.

Tuttavia, ostacoli alla revocabilità della sentenza per *abolitio criminis*, quale conseguenza della sopravvenuta esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, sembrano emergere sia dall'art. 2, co. 2, c.p., sia dallo stesso art. 673, co. 1, c.p.p. La prima disposizione, infatti, prevede: *"Nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato; e se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali"*. La seconda statuizione, poi, recita: *"Nel caso di abrogazione o di dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma incriminatrice, il giudice dell'esecuzione revoca la sentenza di condanna o il decreto penale dichiarando che il fatto non è previsto dalla legge come reato e adotta i provvedimenti conseguenti"*. In effetti, qualora ricorrano i presupposti dell'istituto previsto dall'art. 131 *bis* c.p., il fatto è pur sempre qualificabile - e qualificato dalla legge - come *"reato"* (può essere utile considerare, tra l'altro, che il 'nuovo' art. 651 *bis* attribuisce efficacia di giudicato nei giudizi civili e amministrativi alla sentenza dibattimentale di proscioglimento per particolare tenuità del fatto anche *"quanto all'accertamento...della sua illiceità penale"*); più limitatamente, l'imputato *"non è punibile"*. Sembra perciò difficile ipotizzare che l'entrata in vigore della nuova disciplina possa dar luogo alla revoca di una condanna perché *"il fatto non è previsto dalla legge come reato"*.

Sempre a proposito dei profili di diritto intertemporale, in un *obiter dictum* la sentenza segnalata afferma e precisa che, al fine della verifica delle condizioni di applicabilità della disciplina dell'art. 131-*bis* c.p., occorre fare riferimento, anche e in particolare per quanto riguarda i limiti di pena, alla **norma incriminatrice nella versione vigente al tempo della commissione del fatto, se diversa da quella vigente al tempo del giudizio**. Il reato tributario venuto in rilievo nel caso di specie, infatti, è stato riformato nel 2010, dopo la commissione del fatto. All'epoca della commissione del fatto la pena comminata per quel reato era la reclusione da sei mesi a quattro anni; dopo la riforma del 2010, la pena, nell'ipotesi di imposte di ammontare superiore a 200.000 euro (come nel caso di specie) è quella della reclusione da uno a sei anni: è cioè una pena che preclude l'applicabilità dell'istituto disciplinato dall'art. 131-*bis* c.p. La Cassazione - che, nel caso di specie, ha escluso l'applicabilità dell'art. 131-*bis* c.p. ritenendo che il fatto oggetto del giudizio non fosse di particolare tenuità - ha di fatto ammesso in via di principio l'applicabilità dell'istituto in esame, in una simile situazione, nonostante il contrasto con un classico principio in tema di successione di leggi penali, il c.d. *divieto di terza*

⁷ Cfr. Spangher G., *L'irrelevanza del fatto*, in *Diritto e giustizia minorile*, 2015, p. 20.

legge. In materia di successione nel tempo di leggi penali, il giudice, infatti, una volta individuata la disposizione complessivamente più favorevole, deve applicarla nella sua integralità, senza poter combinare un frammento normativo di una legge e un frammento normativo dell'altra secondo il criterio del *'favor rei'*, atteso che in tal modo verrebbe ad applicare una terza fattispecie di carattere intertemporale non prevista dal legislatore con violazione del principio di legalità (cfr., tra le altre e da ultimo, Cass., Sez. IV, 17 gennaio 2013, n. 7961, Capece, CED 255103). Applicando tale principio alla fattispecie presa in esame dalla Cassazione, ne consegue che si sarebbe dovuta escludere l'applicazione della sopravvenuta disposizione di cui all'art. 131 -bis c.p., in quanto lo *ius superveniens*, complessivamente considerato, ha comportato l'innalzamento da quattro a sei anni della pena detentiva massima.

Non secondari appaiono poi i **profili processuali** enucleati dalla Suprema Corte nella pronuncia in oggetto, in particolar modo per i giudizi già pendenti davanti la Cassazione: si legge infatti nella sentenza annotata che **la questione della particolare tenuità del fatto può essere proposta (per la prima volta) anche in sede di legittimità**, a norma dell'art. 609, co. 2 c.p.p., ai sensi del quale la cognizione della Corte di Cassazione è estesa alle questioni che, come nel caso di specie, non sarebbe stato possibile dedurre in grado di appello. In tale ipotesi, l'oggetto del giudizio di legittimità deve essere limitato alla sussistenza in astratto dei presupposti di applicabilità dell'istituto (particolare tenuità dell'offesa e non abitudine del comportamento), attraverso un giudizio che non può che basarsi su quanto emerso nel giudizio di merito e risultante dalla motivazione della sentenza impugnata, e, in caso di esito positivo, la Cassazione provvederà all'annullamento con rinvio della sentenza impugnata; diversamente escluderà l'applicazione dell'istituto, rigettando il ricorso. Ed è proprio questo l'esito al quale approda la sentenza in commento (la questione della particolare tenuità del fatto era stata sollevata in udienza): nel caso esaminato, relativo al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 del d. lgs. n. 74 del 2000, la Corte ha ritenuto di escludere già in astratto la configurabilità dei presupposti per l'applicazione della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, reputando rilevanti a tal fine, in particolare, *" l'irrogazione di una pena in misura superiore al minimo edittale ed il mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche"*.

Il modello sopra indicato sarebbe 'vicino' a quello che sembra farsi strada in relazione alla vicenda della riqualificazione giuridica del fatto operata di ufficio dal giudice di appello⁸: trattasi, invero, di situazioni sicuramente diverse, ma nelle quali un tratto di assimilazione può essere individuato nell'esigenza di assicurare un'effettiva tutela del diritto di difesa in sede di legittimità a fronte di un mutamento del quadro giuridico di riferimento.

Per completezza, occorre dar conto, tuttavia, di un precedente che sembrerebbe contrario alla diretta applicazione dell'istituto in sede di legittimità⁹. La decisione ha avuto ad oggetto l'applicazione della disposizione transitoria di cui all'art. 63, co. 1, d. lgs. n. 274/2000, in riferimento allo *ius superveniens* relativo ai reati di competenza del giudice di pace in tema di esclusione della procedibilità nei casi di particolare tenuità del fatto (art. 34 d. lgs. cit.) e di estinzione del reato conseguente a condotte riparatorie (art. 35 d. lgs. cit.).

Nell'occasione, la Suprema Corte ha negato l'applicabilità della disciplina di favore sopraggiunta nelle more del giudizio di legittimità. A tal fine, la stessa ha innanzitutto rilevato che, a norma dell'art. 63 cit., le disposizioni da questo richiamate, e quindi anche gli artt. 34 e 35 d. lgs. n. 274 del 2000, davanti ad un giudice diverso da giudice di pace sono osservate *" in quanto applicabili"*. Ha poi aggiunto che *" gli istituti della non punibilità per lieve tenuità del fatto e della non procedibilità per avvenuto risarcimento "* sono inapplicabili in Cassazione *" per la decisiva ed assorbente ragione che il presupposto processuale degli stessi non è attuabile in sede di legittimità ove non è contemplato l'intervento degli interessati"*. Ha quindi osservato che, comunque, nel caso esaminato, *" dall'impianto motivazionale del provvedimento impugnato emerge la non particolare tenuità del fatto con riguardo al quale è stata applicata una pena superiore al minimo e del pari risulta palese, stante la costituzione di parte civile, il non avvenuto risarcimento prima del giudizio"*.

⁸ Cfr., in particolare, Cass. Sez. II, 9 ottobre 2014, n. 46401, Destri, Rv. 261047, nonché Cass., Sez. II, 17 ottobre 2014, n. 47413, Grasso, Rv. 260960.

⁹ Cfr. Cass. Pen., Sez. V, 23 maggio 2002, n. 25063, Rufolo, Rv. 222063.

Ciò nonostante, s'impone di considerare che l'istituto previsto dal nuovo art. 131 *bis* c.p. sembra conformato diversamente da quello disciplinato dall'art. 34 d. lgs. n. 274 del 2000: il primo appare configurabile in termini di diritto sostanziale, come causa di non punibilità; il secondo, invece, attiene, per espresso disposto del legislatore alla "procedibilità" e all'"esercizio dell'azione penale". Inoltre, a norma dell'art. 34, comma 3, d. lgs. n. 274/2000, " se è stata esercitata l'azione penale, la particolare tenuità del fatto può essere dichiarata con sentenza solo se l'imputato e la persona offesa non si oppongono". Ai fini dell'applicazione dell'istituto di cui all'art. 131 *bis* c.p., invece, le regole sono diverse: in caso di pronuncia di sentenza pre-dibattimentale, per effetto del 'nuovo' comma 1-bis all'art. 469 c.p.p., la persona offesa deve essere semplicemente sentita " se compare"; in caso di sentenza emessa all'esito di dibattimento o di giudizio abbreviato, la legge non solo non richiede la non opposizione dell'indagato e della persona offesa, ma non prescrive neppure il compimento di specifici adempimenti procedurali.¹⁰

In conclusione, quella della non punibilità per particolare tenuità del fatto, è una disciplina che, se correttamente interpretata, può dare un significativo contributo nell'ottica della deflazione processuale, senza che però questo risultato porti con sé, inaccettabilmente, una caduta del livello di sicurezza sociale e una sorta di "abdicazione" della risposta sanzionatoria dello Stato.

Per conseguire tali risultati è necessaria, e dunque auspicabile, un'applicazione ragionevole, parsimoniosa ed attenta, che deve passare attraverso una sempre adeguata motivazione in ordine alla ricorrenza dei presupposti di legge.

E' solo in tal modo che possono soddisfarsi le concorrenti esigenze che stanno alla base dell'istituto, puntualmente sintetizzate nella relazione di accompagnamento: l'esigenza di alleggerimento del carico giudiziario (soddisfabile al meglio ove la definizione del procedimento si collochi nelle sue prime fasi), il rispetto del principio di proporzione (che vuole evitare il dispendio di energie processuali per fatti bagatellari), l'adeguata considerazione della persona offesa (soddisfatta con la previsione di spazi di interlocuzione e con l'esplicita previsione normativa dell'efficacia della sentenza di proscioglimento per particolare tenuità del fatto nel giudizio civile o amministrativo di danno).

¹⁰ Cfr. Fidelbo G. e Corbo A., *Problematiche processuali riguardanti l'immediata applicazione della "particolare tenuità del fatto"*, in *Relazione del Settore Penale dell'Ufficio del Massimario della Cassazione*, Rel. n. III/02/2015.

Alternatività IVA-registro? Non sempre

Commento a Cassazione - sez. V, Sent n. 5978 del 25 marzo 2015¹

La Corte di Cassazione, con la Sentenza n. 5978 del 25 Marzo 2015, relativa al ricorso in Cassazione proposto da un contribuente in qualità di promittente acquirente, ha sancito che sconta l'imposta di registro proporzionale la sentenza con la quale, a seguito dell'inadempimento del promittente venditore, l'immobile oggetto del contratto preliminare di compravendita immobiliare sia trasferito al promissario acquirente, anche ove il cedente sia soggetto Iva e sussistono tutte le condizioni per l'imponibilità Iva (cedente impresa di costruzione che trasferisce entro i cinque anni dall'ultimazione).



di Giada Bianchi

Dottore Commercialista

I fatti

La Sentenza in esame fa riferimento alla vicenda processuale che trae origine dal ricorso proposto da un contribuente che aveva acquistato un immobile in regime Iva, pagandone la relativa imposta, con la peculiarità che, non essendo stato trasferito l'immobile come pattuito, è nata una controversia tra il contribuente stesso e il costruttore promittente cedente.

Il contribuente infatti ha acquistato, in forza di una sentenza costitutiva resa ex art. 2932 c.c. dal Tribunale di Messina, a causa dell'inadempimento del promittente venditore, una porzione di edificio costruendo.

Una volta registrata la Sentenza, l'ufficio ha emesso avviso di liquidazione, con il quale richiedeva imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

L'avviso fu impugnato dall'acquirente che ne dedusse l'illegittimità, poiché l'atto impositivo non teneva conto del fatto che la compravendita era attratta nel regime Iva, trattandosi di cessione del fabbricato da parte dell'impresa costruttrice.

L'adita CTP di Messina respinse il ricorso.

Successivamente la CTR della Sicilia, sezione distaccata di Messina, con sentenza n. 6/1 1/2008 depositata il 4 dicembre 2009, rigettò l'appello del contribuente ritenendo che, in assenza di prova dell'avvenuta emissione della fattura quale documento idoneo a consentire la qualificazione, col meccanismo della detrazione tra Iva sugli acquisti ed Iva sulle vendite, dell'imposta dovuta, l'acquirente dovesse essere assoggettato all'imposta proporzionale di registro, non potendosi prendere in considerazione i diversi effetti per il venditore imprenditore.

Il contribuente quindi ricorre in Cassazione avverso la succitata sentenza in forza di un solo motivo.

L'intimata Agenzia delle Entrate non ha svolto difese, il giudizio viene all'esame della Corte a seguito del diniego espresso dell'istanza di definizione agevolata della lite pendente, formulata dal ricorrente ai sensi dell'art. 39 comma 12 del D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni, in L. 111/2011.

La parte ricorrente censura la sentenza impugnata per "violazione degli art. 2,4,6 e 21 del D.P.R. 633/72, dell'art. 40 D.P.R. 131/86, dell'art. 10, co. 2 e Nota dell'art.1 tariffa allegata, D.Lgs. 347/90, in relazione all'art. 360, co. 1 n.3 c.p.c."

¹ V. sentenza *infra*, pag. 46 e segg.

La causa dinanzi alla Corte di Cassazione

Il ricorrente, secondo quanto previsto dal preliminare di compravendita, a suo tempo sottoscritto tra le parti, che prevedeva che cedessero a carico del promittente acquirente "ogni e qualsiasi onere, spese e tasse, comprese Iva", relative e consequenziali alla promessa di vendita, deduce l'erroneità della sentenza impugnata, poiché in violazione dei principi di alternatività tra Iva e imposta di registro e dunque in violazione del principio di doppia imposizione.

Dal ricorso si evince che l'imposta proporzionale di registro è stata richiesta su sentenza del Tribunale di Messina, che all'esito della controversia tra l'acquirente e il promittente venditore, ha disposto per effetto della mancata conclusione del contratto derivante dall'inadempimento del promettente alienante, il trasferimento del bene, per il quale il promittente acquirente aveva già versato il prezzo per intero.

Si tratta di una pronuncia di natura costitutiva avente effetto traslativo del diritto reale di proprietà sul bene promesso in vendita con il preliminare rimasto inadempito, che rientra nella previsione dell'art. 8 lett. a) della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, per la quale si applica la stessa imposta di registro stabilita per corrispondente atto, non rientrando nella fattispecie in esame la sottoposizione dell'atto giudiziario a tassazione in misura fissa.

Tale sottoposizione non può giustificarsi, come invece prospetta il ricorrente, in ragione del principio di alternatività imposta di registro e Iva, quale desumibile dal disposto dell'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986, essendo assoggettata la cessione del bene ad Iva.

Per evitare la doppia imposizione infatti il legislatore ha sancito tale principio, è noto infatti che in linea generale l'Iva e l'imposta di registro sono tributi alternativi, quindi gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi rientranti nel campo di applicazione dell'Iva (imponibili, non imponibili ed esenti) sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa, salvo le eccezioni previste dallo stesso art. 40 del D.P.R. 131/1986, art. 10 c.1 n.8, 8 bis, 27 *quinquies* e c.2 del D.P.R. 633/72 e art. 6 della L. 133/99.

Si tratta per la maggior parte di operazioni di locazione e cessione di beni immobili, in particolare le cessioni di fabbricati ad uso abitativo quando esenti da Iva, in tutti queste fattispecie tali atti sono soggetti ad imposta di registro in misura proporzionale anche quando rientranti nel campo di applicazione dell'Iva.

La Corte afferma che non è invocabile nella fattispecie in esame il principio di alternatività, perché è la cessione del bene in sé ad essere assoggettata ad Iva, per la quale il promittente acquirente aveva già interamente corrisposto il prezzo, comprensivo del relativo tributo, pur non essendone seguita fatturazione da parte del costruttore, mentre oggetto della tassazione, con imposta proporzionale di registro e le conseguenti ipotecaria e catastale è la sentenza del Tribunale, in forza della quale si è verificato l'effetto traslativo della proprietà sul bene, che avrebbe dovuto conseguire all'atto definitivo di compravendita non concluso per inadempimento del promittente venditore.

E' quindi in questo senso che va corretta, ex art. 384 ultimo comma c.p.c., la motivazione della sentenza impugnata.

La pronuncia

La Sentenza ha quindi affermato il principio in base al quale sconta l'imposta di registro proporzionale la sentenza di esecuzione con la quale, a seguito dell'inadempimento del promittente venditore, l'immobile oggetto del contratto preliminare di compravendita immobiliare, sia trasferito al promittente acquirente, anche se sussistono tutte le condizioni per l'imponibilità Iva.

La registrazione della sentenza di esecuzione non è soggetta al principio di alternatività e di conseguenza sconta l'imposta di registro proporzionale.

Inoltre la sentenza si sofferma sulle modalità di applicazione dell'imposta di registro riguardo alle sentenze di esecuzione: in forma specifica dell'obbligo di concludere il contratto definitivo, così come previsto dall'art. 2932 c. c con riferimento al principio di alternatività Iva e imposta di Registro.

Si ricorda che a norma del suddetto articolo ove una delle parti del contratto preliminare di compravendita immobiliare si renda inadempiente, l'altra parte, purché abbia adempiuto o si offra di farlo, può chiedere al giudice di pronunciare una sentenza che produca gli effetti del contratto definitivo non concluso.

In ultima analisi la sentenza di esecuzione deve essere assoggettata ad imposizione art 8 comma 1, lett. a della Tariffa, parte I, allegata al D.p.r 131/86 e tuttavia si rileva che il rinvio alla tassazione dell'atto di trasferimento sottostante potrebbe essere interpretato come un "rinvio" esteso anche all'alternatività.

Alla luce di ciò anche l'alternatività Iva-Registro non è del tutto estranea agli atti giudiziari, quelli recanti condanna al pagamento di somme e valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura, i quali non sono soggetti all'imposta proporzionale per la parte in cui dispongono il pagamento di corrispettivi o prestazioni soggetti ad Iva.

La Corte sembra quindi affermare che l'alternatività Iva-Registro opera solo nel caso in cui lo stesso atto risulti soggetto contemporaneamente ad Iva e imposta di registro, mentre nel caso in esame l'Iva si applica alla sola cessione immobiliare e l'imposta di registro riguarda la registrazione della sentenza ex art. 2932 C.c.

Qualche riflessione

A ben vedere l'orientamento formale della Corte è relativo alla corretta tassazione della sentenza del Tribunale di Messina. La vicenda tributaria verte infatti sull'avviso di liquidazione dell'imposta di registro e accessori ai sensi dell'art. 37 del D.P.R. n. 131/1986, nella misura disposta dall'art. 8 della Tariffa -Parte I, ad esso allegata, differenziata in base all'oggetto della pronuncia. La conclusione sul punto, se la inquadrano in un contesto formale e nella specificità di una imposta d'atto, può dunque dirsi corretta.

La pronuncia tuttavia non risolve il contrasto con il principio di alternatività iva-registro disciplinato dall'art. 40 del TUR e secondo il quale, in via generale, per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro si applica in misura fissa. Principio presente nel nostro ordinamento fin dalla Legge delega per la riforma tributaria (L. 9 ottobre 1971, n. 825, all'articolo 7, comma 7). O meglio, lo risolve se pensiamo al singolo atto (atti diversi, tassazione differente) ma non se l'attenzione viene posta sulla sostanza degli atti stessi e sulla loro causa. In questo senso allora sia l'atto di trasferimento che la sentenza hanno lo scopo, per la parte acquirente, di ottenere la consegna del bene. E la seconda ha la conseguenza di ottemperare a ciò che non si è verificato a seguito del primo atto.

Ma a parte la logica pura del riferimento agli atti, su cui già, come detto, è lecito porre qualche dubbio di carattere sostanziale, la tassazione deve pur sempre informarsi ai principi dell'ordinamento e alla tecnica impositiva che li attua. La capacità contributiva che si manifesta (e si assoggetta ad imposta) nell'ambito delle imposte indirette è allora correlata al potere di acquisto. In questa vicenda tale manifestazione di capacità contributiva è unica: perché assoggettarla a due imposte tra loro concorrenti ed alternative?

E' da osservare poi che la sentenza sembra allinearsi ad un recente orientamento. Per esempio nella sentenza n. 21775 del 15 ottobre 2014 si era posto il dubbio della corretta applicazione dell'imposta di registro sulla somma capitale e sugli interessi moratori oggetto di condanna in un provvedimento giudiziale. La contribuente aveva versato l'imposta in misura fissa in applicazione del principio di alternatività Iva -registro, trattandosi di operazioni di finanziamento soggette ad Iva. La Cassazione ha invece ritenuta corretta la tesi dell' Agenzia che sosteneva la tassazione proporzionale.

La sentenza in commento appare in linea con questo recente precedente e si discosta da precedenti di segno contrario. A ben vedere, però, la Corte nella sentenza dello scorso ottobre motiva tale conclusione con la circostanza che gli interessi moratori sono esclusi dalla base imponibile iva. Si pone quindi il problema dell'alternatività e lo risolve in maniera tutt'altro che formale.

Concludendo comunque questa breve riflessione e tornando per un attimo su lla questione della univocità della capacità contributiva, nel caso specifico è da ritenere che il contribuente dopo la sentenza della Cassazione potrà coltivare qualche speranza residua chiedendo un rimborso dell'IVA pagata. Circa il termine dovrebbe vale re la regola generale prevista dall'articolo 21, secondo comma del D.lgs. 546/92. Ovvero la regola per cui la domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, deve essere presentata entro due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione. Presupposto che non pare azzardato riferire ad una sentenza non più impugnabile che ha statuito che l'imposta di registro sia dovuta.

Corte di Cassazione Penale - sez. III, Sent n. 15449 dell'8 aprile 2015

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MANNINO Saverio Felice - Presidente -
Dott. GRILLO Renato - Consigliere -
Dott. DI NICOLA Vito - Consigliere -
Dott. RAMACCI Luca - rel. Consigliere -
Dott. MENGONI Enrico - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

M.C. N. IL (OMISSIS);

avverso la sentenza n. 1451/2013 CORTE APPELLO di MILANO, del 30/05/2013; visti gli atti, la sentenza e il ricorso;
udita in PUBBLICA UDIENZA del 08/04/2015 la relazione fatta dal Consigliere Dott. LUCA RAMACCI;
Udito il Procuratore Generale in persona del Dott. SALZANO F. che ha concluso per il rigetto del ricorso;
Udito il difensore Avv. Toniolo S..

RITENUTO IN FATTO

1. La Corte di appello di Milano, con sentenza del 30/5/2013 ha confermato la decisione con la quale, in data 16/5/2012, il Tribunale di quella città aveva riconosciuto M.C. responsabile del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, perchè, quale liquidatore della "CAR & COUNTRY s.a.s.", al fine di evadere le imposte dirette e sul valore aggiunto, per l'importo complessivo di Euro 466.953,95, costituiva fraudolentemente un trust con il fine di rendere inefficace, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva (reato commesso in (OMISSIS), data di costituzione del trust. Con la recidiva). Avverso tale pronuncia il predetto propone ricorso per cassazione tramite il proprio difensore di fiducia.

2. Con un primo motivo di ricorso deduce la violazione di legge ed il vizio di motivazione, ponendo in evidenza la piena legittimità del trust liquidatorio e della conseguente segregazione dei beni, facendo osservare che la coincidenza tra disponente e trustee sarebbe irrilevante, operando questi al fine di soddisfare i beneficiari.

Rileva, inoltre, come nessuna disposizione imponga al liquidatore le modalità di svolgimento della liquidazione e che la scelta del trust, nel suo caso, sarebbe stata effettuata al fine di un più efficace conseguimento degli obiettivi propri della procedura liquidatoria, tanto che, come già evidenziato in una memoria prodotta nel corso del giudizio, l'indicazione dei beneficiari del trust riguarda la massa dei creditori della società in liquidazione, tra i quali figura anche l'Agenzia delle entrate.

Aggiunge che la sentenza impugnata non avrebbe indicato quali siano state le finalità illecite perseguite mediante la costituzione del trust e che la finalità liquidatoria del trust, che la Corte territoriale avrebbe indicato come mai comunicata ai creditori sociali, sarebbe stata comunque conoscibile tramite la Conservatoria dei Registri Immobiliari.

3. Con un secondo motivo di ricorso denuncia la violazione di legge ed il vizio di motivazione, rilevando che la pubblica accusa non avrebbe dimostrato la capienza di due immobili, facenti parte del patrimonio societario, a soddisfare le ragioni di credito dell'erario nonostante l'esistenza di iscrizioni ipotecarie in favore di una banca.

4. Con un terzo motivo di ricorso rileva i medesimi vizi laddove il provvedimento impugnato motiva il trattamento sanzionatorio in relazione all'entità dell'importo evaso, dato che non era stato oggetto di cognizione del giudice dell'appello e rispetto al quale assumerebbe comunque rilevanza l'esito assolutorio di altro giudizio, concernente i "reati presupposto".

Insiste, pertanto, per l'accoglimento del ricorso.

5. Con memoria depositata il 18/3/2015 fa inoltre presente di aver depositato nei termini, presso il medesimo ufficio del Tribunale di Milano ove era stato presentato il ricorso per cassazione, motivi nuovi che, però, quell'ufficio non ha mai inoltrato, come ha appreso nella precedente udienza del 29/10/2014.

Evidenziando l'ammissibilità del deposito con le modalità descritte, richiede comunque che sia ammessa la produzione dei documenti allegati ai motivi, che non ha potuto esibire nei precedenti gradi del giudizio.

All'odierna udienza il difensore del ricorrente ha richiesto escludersi la punibilità per particolare tenuità del fatto ai sensi dell'art. 131-bis cod. pen., introdotto dal D.Lgs. n. 28 del 2015 in quanto *ius superveniens*.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato.

Il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11 sanziona, come è noto, chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte, per un ammontare complessivo superiore a 50.000,00 Euro, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni, idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

La giurisprudenza di questa Corte ha, nel tempo, chiarito che, ai fini della configurabilità del reato, si richiede esclusivamente che l'atto simulato di alienazione o gli altri atti fraudolenti sui beni siano idonei ad impedire il soddisfacimento totale o parziale del credito tributario, non essendo necessaria la sussistenza di una procedura di riscossione in atto (Sez. 3, n. 39079 del 9/4/2013, Barei e altro, Rv. 256376; Sez. 3, n. 14720 del 6/3/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239970; Sez. 5, n. 7916 del 10/1/2007, Cutillo, Rv. 236053), con la conseguenza che, sotto il profilo psicologico, deve sussistere il dolo specifico, rappresentato dal fine di sottrarsi al pagamento del proprio debito tributario e, sotto il profilo materiale, deve porsi in essere una condotta fraudolenta atta a vanificare l'esito dell'esecuzione tributaria coattiva, la quale non configura un presupposto della condotta, in quanto è prevista dalla legge solo come evenienza futura che la condotta, idonea, tende a neutralizzare (Sez. 3, n. 14720 del 6/3/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239970, cit.).

L'oggetto giuridico del reato in esame non è, pertanto, il diritto di credito del fisco, bensì la garanzia generica data dai beni dell'obbligato, cosicché esso può configurarsi anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori (Sez. 3, n. 36290 del 18/5/2011, Cualbu, Rv. 251077).

Si tratta, dunque, di un reato di pericolo, rispetto al quale la condotta penalmente rilevante può essere costituita da qualsiasi atto o fatto fraudolento intenzionalmente volto a ridurre la capacità patrimoniale del contribuente stesso, riduzione da ritenersi, con un giudizio *ex ante*, idonea sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo, a vanificare in tutto od in parte, o comunque rendere più difficile, una eventuale procedura esecutiva (così Sez. 3, n. 39079 del 9/4/2013, Barei e altro, Rv. 256376, cit.).

Si è ulteriormente rilevato, considerando il tenore del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, che esso contempla, oltre alla alienazione simulata, il generico richiamo ad altri atti la cui connotazione comune è data dal loro carattere fraudolento, da intendersi come comportamento che, sebbene formalmente lecito - come peraltro lo è l'alienazione di un bene - sia però caratterizzato da una componente di artificio o di inganno (Sez. 3, n. 25677 del 16/5/2012, Caneva e altro, Rv. 252996).

Si è conseguentemente ritenuto configurato il reato in esame in ipotesi di cessione simulata dell'avviamento commerciale (Sez. 3, n. 37389 del 16/5/2013, P.M. in proc. Ravera, Rv. 257589), cessione di immobili e quote sociali alla convivente da parte di un commercialista (Sez. 3, n. 39079 del 9/4/2013, Barei e altro, Rv. 256376, cit), pluralità di trasferimenti immobiliari (Sez. 3, n. 19524 del 4/4/2013, Antonini, Rv. 255900), costituzione di un fondo patrimoniale ex art. 167 cod. civ. (Sez. 3, n. 40561 del 4/4/2012, Soldera, Rv. 253400), messa in atto, da parte degli amministratori, di più operazioni di cessioni di aziende e di scissioni societarie simulate finalizzate a conferire ai nuovi soggetti societari immobili (Sez. 3, n. 19595 del 9/2/2011, Vichi, Rv. 250471), vendita simulata mediante stipula di un apparente contratto di "sale and lease back" (Sez. 3, n. 14720 del 6/3/2008, P.M. in proc. Ghiglia, Rv. 239970, cit.).

2. Considerati, dunque, i principi dianzi richiamati e venendo all'esame del primo motivo di ricorso, deve rilevarsi che, nella fattispecie, la legittimità della costituzione del trust, argomento diffusamente trattato in ricorso, non è stata minimamente posta in dubbio dai giudici del merito, i quali, invece, hanno posto in evidenza lo scopo fraudolento della costituzione medesima e la finalità unica di sottrarre il patrimonio del contribuente alla procedura coattiva.

Ricorda la sentenza impugnata, nel ricostruire la vicenda processuale, che la società, della quale l'imputato è socio accomandatario e liquidatore, risultava debitrice verso l'erario della somma indicata nell'imputazione, riguardante le annualità 2001/2005 e per le quali erano state nel tempo notificate diverse cartelle esattoriali, l'ultima delle quali il 18/4/2009, tanto che il successivo 3/9/2009 veniva effettuata una iscrizione ipotecaria sugli unici immobili della società per una somma pari ad Euro 1.151.828,52, comprensiva di sanzioni di mora.

L'ipoteca veniva successivamente cancellata quando, a seguito di ricorso alla Commissione Tributaria, l'imputato documentava l'alienazione degli immobili in data anteriore all'iscrizione ipotecaria, il (OMISSIS), a soggetto terzo.

Era poi risultato che, attraverso l'istituzione di un trust, l'imputato, quale liquidatore della società, aveva trasferito a se stesso, quale trustee, l'intero patrimonio attivo e passivo della società medesima, con lo scopo evidente di sottrarre i suoi beni alla procedura di riscossione coattiva delle imposte.

3. Diversamente da quanto sostenuto in ricorso, il provvedimento impugnato ha effettuato una valutazione delle emergenze processuali che risulta adeguata e corretta, indicando in maniera esaustiva sulla base di quali dati fattuali doveva ritenersi dimostrata la natura fraudolenta della costituzione del trust.

Osserva la Corte territoriale che l'operazione effettuata ha comportato, quale unica conseguenza, la sottrazione del patrimonio societario ad eventuali azioni dell'erario finalizzate alla riscossione delle imposte, rilevando come disponente e trustee coincidessero con la medesima persona (l'imputato) e che la dichiarata finalità liquidatoria indicata nell'atto costitutivo del trust non risultava mai comunicata a i creditori sociali, né emergeva che tale adempimento fosse comunque previsto, rilevando altresì la sostanziale inutilità della costituzione del trust per le finalità indicate, ben potendo i creditori, in caso di liquidazione, vedere soddisfatti i propri crediti senza problemi di priorità temporale quando il patrimonio sociale sia sufficiente a tale scopo, ovvero, in caso di insufficienza, fare ricorso al concordato preventivo o alle altre procedure concorsuali di tipo fallimentare.

Rilevano inoltre i giudici del merito l'inesistenza di qualsivoglia elemento atto a dimostrare la effettiva e concreta utilizzazione del trust per soddisfare i creditori della società ed, in particolare, l'effettuazione, anche parziale, di versamenti all'erario delle somme dovute.

4. Si tratta di argomentazioni stringenti, prive di cedimenti logici o manifeste contraddizioni che indicano come inequivocabilmente accertata in fatto la unica finalità della costituzione del trust, che i giudici del merito correttamente individuano nella sottrazione del patrimonio al fisco.

A fronte di ciò, il ricorrente oppone censure che, al di là dei richiami alla disciplina generale dell'istituto utilizzato per porre in essere la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, si risolvono nella contestazione dell'apparato motivazionale del provvedimento impugnato mediante la prospettazione di una personale valutazione degli elementi fattuali valutati dai giudici del merito, che non può avere ingresso in questa sede di legittimità.

Si tratta poi, in sostanza, di una ricostruzione alternativa della vicenda processuale che risulta smentita da quanto illustrato dai giudici del gravame, i quali, come si è detto, hanno puntualmente spiegato come risultasse del tutto indimostrata la dichiarata finalità di un più efficace conseguimento degli obiettivi propri della procedura liquidatoria attraverso la costituzione del trust, stante l'assenza di qualsivoglia comunicazione in tal senso ai creditori e, soprattutto, l'assenza di comportamenti concludenti, ivi compreso il pagamento anche parziale delle somme dovute all'erario.

5. La motivazione della sentenza impugnata, inoltre, pone in evidenza anche la sussistenza del dolo specifico richiesto per la configurabilità del reato oggetto di imputazione.

Esso si rinviene, secondo la giurisprudenza di questa Corte, nella volontà dell'agente di sottrarsi al pagamento delle imposte che superino la soglia prevista e richiede la dimostrazione della strumentalizzazione della causa tipica negoziale o l'abuso dello strumento giuridico utilizzato (v. Sez. 3, n. 40561 del 4/4/2012, Soldera, Rv. 253400, cit.).

La sussistenza dell'elemento soggettivo, pertanto, ben può essere rinvenuta anche quando, come nel caso in esame, a fronte della piena conoscenza del debito tributario, il ricorso ad attività formalmente lecite abbia quale unica concreta conseguenza quella di impedire la riscossione fiscale, difettando ogni altro dato dimostrativo della effettiva volontà di perseguire le finalità proprie dello strumento giuridico cui si è fatto ricorso.

6. Quanto al secondo motivo di ricorso deve rilevarsi che i giudici dell'appello, dando atto di aver preso cognizione della documentazione prodotta dalla difesa, rilevano come la dichiarata sostanziale equivalenza tra valore commerciale dei beni ipotecati ed importo del debito verso la banca non risulti dimostrata.

La Corte territoriale evidenzia anzi come una simile circostanza si ponga in contraddizione rispetto alle finalità di tutela dei creditori che, secondo il ricorrente, avrebbero giustificato il ricorso al trust.

I giudici del merito hanno quindi fornito risposta alla censura difensiva e le conclusioni cui sono pervenuti, costituendo un accertamento in fatto, restano estranee al presente giudizio di legittimità.

7. Parimenti infondato risulta il terzo motivo di ricorso.

Nella determinazione del trattamento sanzionatorio, osserva la Corte territoriale, si è tenuto conto, nell'escludere il riconoscimento delle attenuanti generiche, di un precedente per bancarotta, dell'assenza di attività risarcitoria, di segnali di ravvedimento e di altri elementi positivi di valutazione, considerando anche l'importo del tributo evaso.

Non rileva, con riferimento a tale ultimo elemento, l'intervenuta assoluzione in altro processo concernente quelli che vengono indicati come "reati presupposto", in quanto la Corte territoriale ed il Tribunale hanno tenuto conto (peraltro non esclusivamente, come si è appena visto), ai fini della quantificazione della pena, dell'importo del tributo evaso, senza alcun riferimento alle condotte oggetto di contestazione nell'altro procedimento.

Tale importo, peraltro, è quello indicato nel capo di imputazione e che risulta sottratto alla procedura di riscossione coattiva mediante la costituzione del trust, che poteva certamente essere considerato dai giudici del merito per valutare la gravità della condotta posta in essere dall'imputato.

8. Quanto ai motivi nuovi, osserva il Collegio che, secondo un consolidato indirizzo assolutamente prevalente (recentemente confermato da Sez. 2, n. 1381 del 12/12/2014 (dep. 14/1/2015), Tomaino e altri, Rv. 261862; Sez. 5, n. 7449 del 16/10/2013 (dep. 17/2/2014), Casarubea, Rv. 259526; Sez. 1, n. 44324 del 18/4/2013, P.G., P.C. in proc. Stasi, Rv. 258319) rispetto all'isolato precedente citato dal ricorrente (Sez. 6, n. 46823 del 15/11/2005, Tramonte ed altro, Rv. 232533) ed al quale intende dare continuità, sono inammissibili i motivi aggiunti al ricorso per cassazione depositati nella cancelleria del giudice "a quo" anziché in quella della Suprema Corte ed ivi pervenuti oltre il termine di quindici giorni prima dell'udienza, in quanto alla specifica disposizione di cui all'art. 585 c.p.p., comma 4, non si può derogare con applicazione analogica delle modalità di presentazione ex art. 582 cod. proc. pen. o di spedizione ex art. 583 c.p.p., comma 1.

Neppure risulta ammissibile, inoltre, la produzione documentale, parte della quale già allegata al ricorso, in quanto, avuto riguardo alla natura del reato meglio descritta in precedenza, essa risulta del tutto ininfluenza ai fini del giudizio di legittimità.

9. Resta da esaminare la questione, sollevata in udienza, dell'applicabilità, nella fattispecie, della causa di non punibilità ora prevista dall'art. 131-bis cod. pen., introdotto dal D.Lgs. n. 28 del 2015.

Il menzionato decreto legislativo non prevede una disciplina transitoria, cosicchè va preliminarmente verificata la possibilità di applicare la nuova disposizione anche ai procedimenti in corso al momento della sua entrata in vigore.

La natura sostanziale dell'istituto di nuova introduzione induce ad una risposta positiva, con conseguente retroattività della legge più favorevole, secondo quanto stabilito dall'art. 2 c.p., comma 4.

Può anche ritenersi che la questione della particolare tenuità del fatto sia proponibile anche nel giudizio di legittimità, tenendo conto di quanto disposto dall'art. 609 c.p.p., comma 2, trattandosi di questione che non sarebbe stato possibile dedurre in grado di appello.

L'applicabilità dell'art. 131-bis cod. pen. presuppone, tuttavia, valutazioni di merito, oltre che la necessaria interlocuzione dei soggetti interessati.

Da ciò consegue che, nel giudizio di legittimità, dovrà preventivamente verificarsi la sussistenza, in astratto, delle condizioni di applicabilità del nuovo istituto, procedendo poi, in caso di valutazione positiva, all'annullamento della sentenza impugnata con rinvio al giudice del merito affinché valuti se dichiarare il fatto non punibile.

10. Dovendosi quindi procedere a tale apprezzamento, rileva il Collegio che l'art. 131-bis c.p., comma 1 delinea preliminarmente il suo ambito di applicazione ai soli reati per i quali è prevista una pena detentiva non superiore, nel massimo, a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena.

I criteri di determinazione della pena sono indicati dal comma 4, il quale precisa che non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale. In tale ultimo caso non si tiene conto del giudizio di bilanciamento di cui all'articolo 69. Il comma 5, inoltre, chiarisce che la non punibilità si applica anche quando la legge prevede la particolare tenuità del danno o del pericolo come circostanza attenuante.

La rispondenza ai limiti di pena rappresenta, tuttavia, soltanto la prima delle condizioni per l'esclusione della punibilità, che infatti richiede (congiuntamente e non alternativamente, come si desume dal tenore letterale della disposizione) la particolare tenuità dell'offesa e la non abitualità del comportamento.

Il primo degli "indici-criteri" (così li definisce la relazione allegata allo schema di decreto legislativo) appena indicati (particolare tenuità dell'offesa) si articola, a sua volta, in due "indici-requisiti" (sempre secondo la definizione della relazione), che sono la modalità della condotta e l'esiguità del danno o del pericolo, da valutarsi sulla base dei criteri indicati dall'art. 133 cod. pen., (natura, specie, mezzi, oggetto, tempo, luogo ed ogni altra modalità dell'azione, gravità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa dal reato intensità del dolo o grado della colpa).

Si richiede pertanto al giudice di rilevare se, sulla base dei due "indici-requisiti" della modalità della condotta e dell'esiguità del danno e del pericolo, valutati secondo i criteri direttivi di cui all'art. 133 c.p., comma 1, sussista l'"indice-criterio" della particolare tenuità dell'offesa e, con questo, coesista quello della non abitualità del comportamento. Solo in questo caso si potrà considerare il fatto di particolare tenuità ed escluderne, conseguentemente, la punibilità.

11. Date tali premesse, va rilevato, procedendo alla preliminare verifica della possibile sussistenza delle condizioni di applicabilità dell'art. 131-bis cod. pen. al caso in esame, che il reato contestato al ricorrente è quello previsto e sanzionato dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, commesso il (OMISSIS), data di costituzione del trust, cosicchè, avuto riguardo alla pena prevista dalla menzionata disposizione nella formulazione vigente all'epoca dei fatti (prima dell'intervento modificativo ad opera del D.L. n. 78 del 2010, convertito con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 la sanzione era quella della reclusione da sei mesi a quattro anni) i limiti di pena indicati dall'art. 131-bis c.p., comma 1 non risultano superati.

Va quindi accertata la sussistenza delle ulteriori condizioni di legge per l'esclusione della punibilità.

Nell'effettuare tale apprezzamento, il giudice di legittimità non potrà che basarsi su quanto emerso nel corso del giudizio di merito tenendo conto, in modo particolare, della eventuale presenza, nella motivazione del provvedimento impugnato, di giudizi già espressi che abbiano pacificamente escluso la particolare tenuità del fatto, riguardando, la non punibilità, soltanto quei comportamenti (non abituali) che, sebbene non inoffensivi, in presenza dei presupposti normativamente indicati risultino di così modesto rilievo da non ritenersi meritevoli di ulteriore considerazione in sede penale.

12. Alla luce di tali considerazioni, rileva il Collegio che, nel provvedimento impugnato, emergono plurimi dati chiaramente indicativi di un apprezzamento sulla gravità dei fatti addebitati all'odierno ricorrente che consentono di ritenere non astrattamente configurabili i presupposti per la richiesta applicazione dell'art. 131-bis cod. pen.. Invero, la Corte territoriale, come si è già detto, ha ritenuto pienamente giustificata l'irrogazione di una pena in misura superiore al minimo ed il mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche e la non reiterazione dei benefici di legge, operando quindi una valutazione che esclude a priori ogni successiva valutazione in termini di particolare tenuità dell'offesa.

Il ricorso deve pertanto essere rigettato, con le consequenziali statuizioni indicate in dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese del procedimento.

Così deciso in Roma, il 8 aprile 2015.

Depositato in Cancelleria il 15 aprile

CORTE DI CASSAZIONE - sez. V, Sent n. 5978 del 25 marzo 2015

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DI BLASI Antonino	- Presidente -
Dott. BOTTA Raffaele	- Consigliere -
Dott. MELONI Marina	- Consigliere -
Dott. NAPOLITANO Lucio	- rel. Consigliere -
Dott. BRUSCHETTA Ernestino Luigi	- Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 2027-2010 proposto da:

(OMISSIS) - ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI MESSINA; - intimati -
avverso la sentenza n. 157/2008 della COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. di MESSINA, depositata il 04/12/2008;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 20/02/2015 dal Consigliere Dott. LUCIO
NAPOLITANO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. FUZIO Riccardo che ha concluso per il rigetto
del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il sig. N.S. acquistò in forza di sentenza costitutiva resa ex art.2932 c.c. dal Tribunale di Messina, a seguito d'inadempimento del promittente venditore, una porzione di edificio costruendo da parte del promittente alienante, esercente ditta individuale d'impresa costruttrice, tenendo detta sentenza - che dava atto dell'integrale pagamento da parte del N. del prezzo pattuito - gli effetti del contratto non concluso. All'atto

della registrazione della sentenza l'Ufficio emise avviso di liquidazione, con il quale richiese le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

L'avviso fu impugnato dal N. che ne dedusse l'illegittimità, non tenendo conto l'atto impositivo del fatto che la compravendita era attratta al regime IVA, trattandosi di cessione del fabbricato da parte d'impresa costruttrice. L'adita CTP di Messina respinse il ricorso.

La CTR della Sicilia - sez. staccata di Messina - con sentenza n. 6/11/2008 depositata il 4 dicembre 2009, rigettò l'appello proposto dal contribuente ritenendo che, in assenza di prova dell'avvenuta emissione della fattura quale documento idoneo a consentire la qualificazione, col meccanismo della detrazione tra IVA sugli acquisti ed IVA sulle vendite, dell'imposta dovuta, l'acquirente dovesse essere assoggettato all'imposta proporzionale di registro, non potendosi prendere in considerazione i diversi effetti per il venditor e imprenditore.

Il contribuente ricorre per cassazione avverso la succitata sentenza, in forza di un solo motivo. L'intimata Agenzia delle Entrate non ha svolto difese.

Il giudizio viene all'esame della Corte a seguito del diniego espresso dell'istanza di definizione agevolata della lite pendente formulata dal ricorrente ai sensi del D.L. n. 98 del 2011, art. 39, comma 12, convertito, con modificazioni, in L. n. 111 del 2011.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo parte ricorrente censura la sentenza impugnata per "violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 2, 4, 6 e 21, del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40, dell'art. 10, comma 2 e nota all'art. 1 tariffa allegata, D.Lgs. n. 347 del 1990, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3".

Il ricorrente - premesso che non era in contestazione che l'unità acquistata, per la somma complessiva di lire 107.500.000 dal N., era stata realizzata dall'impresa artigiana promittente venditrice, secondo quanto previsto dal preliminare di compravendita a suo tempo sottoscritto tra le parti, che prevedeva, tra l'altro, che cedessero a carico del promittente acquirente "ogni e qualsiasi onere, spese e tasse, comprese IVA", relative e consequenziali alla promessa di vendita - deduce l'erroneità della sentenza impugnata, poichè, in violazione del principio di alternatività tra IVA ed imposta di registro e dunque in violazione del principio del divieto di doppia imposizione, ha ritenuto che in assenza di emissione di fattura da parte dell'impresa costruttrice cedente, l'acquirente dovesse essere assoggettato ad imposta proporzionale di registro.

1.1. Il motivo è infondato e va rigettato.

Dalla narrativa del ricorso si evince che l'imposta proporzionale di registro è stata richiesta su sentenza del Tribunale di Messina che, all'esito di controversia tra il N. e l'imprenditore promittente cedente il bene dallo stesso edificato nell'esercizio della propria attività d'impresa, ha disposto, tenendo luogo degli effetti del contratto non concluso per inadempimento del promittente alienante, il trasferimento del bene per il quale il prominente acquirente aveva già versato per intero il prezzo.

Si tratta, dunque, di pronuncia, di natura costitutiva, avente effetto traslativo del diritto reale di proprietà sul bene promesso in vendita con il preliminare rimasto inadempito, che rientra nella previsione dell'art. 8, lett. a) della Tariffa, Parte prima, allegata D.P.R. n. 131 del 1986, per la quale si applica la stessa imposta di registro

(proporzionale) stabilita per il corrispondente atto, non rientrandosi, nella fattispecie in esame, in alcuna delle ipotesi che legittimano la sottoposizione dell'atto giudiziario a tassazione in misura fissa. Nè quest'ultima può giustificarsi, come prospetta invece il ricorrente, in ragione del principio di alternatività tra Iva ed imposta di registro, quale desumibile dal disposto del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 40, essendo assoggettata la cessione del bene ad Iva.

In effetti non è invocabile nella fattispecie il suddetto principio di alternatività, perchè è la cessione del bene in sé ad essere assoggettata ad Iva, per la quale il promittente acquirente aveva già interamente corrisposto il prezzo, comprensivo del relativo tributo, pur non essendone seguita fatturazione da parte del costruttore venditore,

mentre oggetto della tassazione, con l'imposta proporzionale di registro (e le conseguenti imposte ipotecaria e catastale) è la sentenza del Tribunale in forza della quale si è verificato l'effetto traslativo della proprietà sul cespite che avrebbe dovuto conseguire all'atto definitivo di compravendita non concluso per inadempimento del promittente alienante (cfr. in relazione alla tematica in esame, quantunque con riferimento ad ipotesi di sentenza di revocatoria fallimentare, più di recente, Cass. civ. sez. 6 - 5 ord. 29 ottobre 2014, n. 23038; si veda anche Cass. civ. sez. 5, 12 ottobre 2012, n. 17586). In tal senso va corretta, ex art. 384 c.p.c., u.c., la motivazione della sentenza impugnata, il cui dispositivo è conforme a diritto. La motivazione resa dal giudice tributario d'appello è, infatti, basata, per giustificare il rigetto dell'appello proposto dal contribuente e, dunque, la conferma del rigetto del suo ricorso avverso l'avviso di liquidazione impugnato, su circostanza invero correttamente reputata irrilevante dal ricorrente, quale quella afferente alla mancata prova dell'avvenuta emissione della fattura da parte dell'imprenditore che aveva già incassato il prezzo di vendita, comprensivo d'Iva, per la porzione d'immobile promessa in vendita al N.. Il ricorso va dunque rigettato.

2. Nulla va statuito in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità, non avendo svolto difese l'intimata amministrazione finanziaria.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 20 febbraio 2015.

Depositato in Cancelleria il 25 marzo 2015

www.iltributo.it

