

#08.2015



- › Il recupero a tassazione dei proventi illeciti
- › Il giusto processo tributario tra “irragionevole” opposizione giurisprudenziale ed auspicabili segnali di apertura
- › Prima casa: quando il “riacquisto” salva le agevolazioni
- › La residenza fiscale e le imposte pagate all'estero
- › Riflessioni in tema di confisca di beni societari e reati fiscali commessi dal legale rappresentante dell'ente: la forza interpretativa nella tensione elastica del linguaggio
- › Legittimo l'utilizzo dei dati contenuti nella lista Falciani
- › La notificazione all'epoca dell'atto impositivo



#08.2015

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

Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.482542

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



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,  
per ricevere l'approfondimento e le news  
direttamente nella tua casella di posta!

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

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

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf al suo indirizzo e-mail
- la Newsletter della Associazione iltributo

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

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

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

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

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

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

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

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

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA TRAMITE FAX al nr. 055.5002282 OPPURE SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



Il recupero a tassazione dei proventi illeciti	....02
<i>di Giovambattista Palumbo</i>	

## Approfondimento

Il giusto processo tributario tra “irragionevole” opposizione giurisprudenziale ed auspicabili segnali di apertura	....05
<i>di Monica Berardinelli e Pietro Rossomando</i>	

Prima casa: quando il “riacquisto” salva le agevolazioni	....12
<i>di Barbara Ianniello</i>	

La residenza fiscale e le imposte pagate all'estero	....19
<i>di Paolo Soro</i>	

Riflessioni in tema di confisca di beni societari e reati fiscali commessi dal legale rappresentante dell'ente: la forza interpretativa nella tensione elastica del linguaggio	....37
<i>di Domenico Pignoloni</i>	

## Giurisprudenza - Commento




### Corte di Cassazione

<i>Legittimo l'utilizzo dei dati contenuti nella lista Falciani</i>	....44
(Corte di Cassazione Civile, Sez. VI, Ordinanze n. 8605 e 8606 del 28 aprile 2015)	
<b>commento di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi</b>	

### Commissione Tributaria Regionale

<i>La notificazione all'epoca dell'atto impositivo</i>	....49
(Commento a Commissione Tributaria Regionale Molise Campobasso Sez. II, Sent., 24-03-2015, n. 85)	
<b>commento di Gino Pappalardo</b>	

## Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione Civile, Sez. VI, Ordinanza n. 8605 del 28 aprile 2015	....55
 Corte di Cassazione Civile, Sez. VI, Ordinanza n. 8606 del 28 aprile 2015	....63
 Commissione Tributaria Regionale Molise Campobasso Sez. II, Sent., 24-03-2015, n. 85	....71



*Cari Amici,*

*da questo numero del nostro Approfondimento troverete alcuni cambiamenti nella grafica e nella fruibilità della lettura.*

*Con i suggerimenti e l'aiuto di un professionista - anch'egli con apporto in via del tutto amichevole - abbiamo elaborato il formato leggibile in modo più accurato. Malgrado si tratti di un numero pieno di contenuti l'ottimizzazione grafica lo rende estremamente più leggero in termini di spazio occupato rispetto al precedente. Questo si traduce, mi spiegano, in maggiore velocità di consultazione e di archiviazione. E' anche propedeutico all'utilizzo di accortezze grafiche (che valuteremo) che consentano di impaginare diversamente e finanche di "sfogliare" l'elaborato.*

*I numeri delle visite al sito, dei download e delle consultazioni sono in costante aumento e così pure le richieste di collaborazione.*

*A chi ci invia i propri elaborati raccomandiamo la massima attenzione alle fonti. Nei giorni scorsi si è infatti verificata una spiacevole "sovrapposizione di contenuti" con un articolo uscito su una nota rivista del settore, che ce l'ha prontamente segnalata. Il contributo del nostro collaboratore è stato immediatamente rimosso dal web.*

*Ricordiamo che la nostra iniziativa ha solo il fine di mettere a disposizione uno strumento gratuito di confronto e di informazione. Pertanto ogni autore è responsabile personalmente di ciò che ci invia. Inutile dire che l'ispirazione ad altri contenuti coperti da copyright non è consentita.*

*Ultima breve annotazione prima di lasciarVi alla lettura.*

*I miglioramenti grafici, l'impaginazione più professionale, l'esame più accurato dei contenuti, l'inserimento di sentenze commentate sul sito (circa 190 da settembre 2014) sono tutte attività svolte sempre su base volontaria, come pure volontari sono i contributi degli autori, che non finiremo mai di ringraziare. Se ci fossero fra i nostri lettori delle aziende o degli enti interessati ad una sponsorizzazione ce lo comunichino. Avremmo un minimo di risorse da destinare a un parziale, ma comunque simbolico riconoscimento alle persone che ci aiutano con impegno e competenza. Lasciando comunque i contenuti gratuiti in rete.*

*Infine: è cruciale e meritorio anche l'aiuto alla diffusione da parte di tutti coloro che leggono i nostri contributi. Iscrivetevi al sito, linkatevi sui social, partecipate e diffondete il nostro lavoro.*

*Grazie a tutti*

*Luca Mariotti  
Presidente*



## Il recupero a tassazione dei proventi illeciti

di Giovambattista Palumbo\*

Fenomeni di corruzione ed evasione fiscale sono due aspetti intimamente correlati, due facce della stessa medaglia. Le inchieste giudiziarie hanno infatti spesso mostrato come malaffare politico-amministrativo e frodi e criminalità economica siano intimamente connesse.

L'illiceità penale però non esclude la tassabilità del reddito da essa derivante, essendo il reddito un dato economico e non giuridico.

Per chi commette delitti da cui deriva un determinato provento, dunque, non vige alcuna immunità fiscale, anche considerato che il presupposto dell'imposizione è soltanto il possesso di un reddito, indipendentemente dalla sua provenienza; e questo vale sia ai fini delle imposte dirette, che dell'IVA.

Tutte le attività illecite, comprese quelle che fruttano miliardi di euro alle varie forme di racket e criminalità organizzata, devono essere quindi perseguite, non solo penalmente, ma anche fiscalmente (con tassazione dei relativi proventi).

In base all'articolo 53 della nostra Costituzione ciascuno deve contribuire alle spese pubbliche.

Vi deve dunque contribuire (a maggior ragione) anche chi delinque, o comunque ottiene proventi da attività illecite.

I canali di alimentazione e destinazione dei proventi illeciti possono essere i più vari. Tra questi, a titolo di mero (e non esaustivo) esempio, tangenti, traffico di droga, estorsioni, usura, racket della prostituzione e abusivismo commerciale.

Non basta peraltro oggi (nei pochi casi in cui lo si fa) confiscare i proventi delle attività illecite (ad oggi si stima circa il 2% del totale [800 milioni di euro su 150 miliardi]).

Tali proventi infatti possono avere generato nel frattempo altri proventi (anch'essi non dichiarati).

Imporre il pagamento della dovuta tassazione anche nei confronti di chi, non solo pone in essere gravi violazioni, ma lucra anche su tali violazioni, sarebbe un bel segnale di efficienza, efficacia e perché no, anche coraggio.

Alla luce di quanto sopra evidenziato appare evidente che, perché non si tratti di semplici "teorizzazioni", nella contestazione di tali fattispecie vi dovrebbe essere una più intensa collaborazione tra Amministrazione Finanziaria e Procure.

\* Il presente scritto è a titolo puramente personale dell'autore e non impegna in ogni caso l'Amministrazione di appartenenza.

La norma, infatti, potrà essere concretamente ed efficacemente applicata solo quando le notizie di reato vengano acquisite direttamente dall'Amministrazione Finanziaria e quando le comunicazioni le giungano tempestivamente dagli organi giurisdizionali penali (e *in primis* dai PM al momento dell'avvio dell'azione penale).

Visto l'attuale non chiaro disposto normativo, frutto dello stratificarsi di più interventi legislativi nel tempo, a partire dal 1993 (con estrema difficoltà di applicazione, soprattutto sul fronte dei costi illeciti), sarebbe opportuno un intervento definitivo, che evidenzii, con norma chiara ed immediatamente applicabile, la disciplina, sia sostanziale che procedurale (anche ai fini della quantificazione dell'imposta da riprendere a tassazione), in tema di costi e proventi illeciti, armonizzandola peraltro con le norme in tema di doppio binario tributario/penale (art. 20 del Dlgs 74/2000), principio di specialità (art. 19 Dlgs 74/2000), sequestro e confisca (art. 240 e art. 322 ter c.p.).

Il comma 4 dell'articolo 14 della L. 537/93 attualmente vigente dispone infatti che *"Nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria"*.

A parte la difficoltà di collegamento tra le varie disposizioni, ciò su cui preme da subito appuntare l'attenzione è la previsione *"se non già sottoposti a sequestro o confisca penale"*.

Anche tale previsione è alla base della mancata applicazione della norma e comunque del suo fallimento come efficace strumento di contrasto all'evasione.

Nel dubbio se poi, in sede penale, si procederà o meno alla confisca (che non è oggi obbligatoria), gli accertamenti non vengono spesso neppure avviati, confidando nella efficacia dello strumento penale, che però è avviato solo in un numero molto limitato di casi.

Per tutti tali motivi è necessario distinguere nettamente i due percorsi e gli oggetti delle rispettive procedure, amministrativa e penale.

Sicché, sarebbe opportuno che il legislatore perseguisse la strada maestra di una generale – e non settoriale, come finora avvenuto – estensione dell'istituto della confisca obbligatoria e della tassazione rispettivamente a tutto ciò che è servito a commettere il reato ed a tutte le ricchezze che dal reato sono, direttamente, derivate, e quella della rimozione dei numerosi ostacoli che attualmente impediscono o rendono estremamente difficile il contrasto e la tassazione di tali tipi di attività, anche sotto il profilo del vantaggio indiretto.

In tal modo viene peraltro anche salvaguardata la reale separazione ed autonomia tra procedimento penale e tributario.

Questi proventi non vengono praticamente mai intercettati in sede tributaria e in sede penale non si prestano agevolmente a procedimento ablativo.

Una prima modifica normativa potrebbe dunque consistere nello stabilire che la confisca diventa obbligatoria e viene eseguita indipendentemente dall'accertamento dei tributi, mentre la tassazione (*rectius*: liquidazione e riscossione) può essere disposta solo al netto di quanto confiscato, una volta terminato il procedimento ablativo.

---

Laddove poi il provento illecito sia suscettibile di avere effetti sul principio di libera concorrenza, potendo portare vantaggi competitivi illeciti derivanti dallo sfruttamento delle risorse provenienti da reato, si dovrebbe procedere anche alla tassazione ai fini Iva.

Restano poi naturalmente tutti i proventi derivanti da attività illecite, non costituenti reato, come per esempio, i redditi da meretricio, per i quali comunque già vale la normativa attualmente vigente e che, per inciso, soltanto in Italia, riguardano un volume d'affari tra i 5 ed i 10 miliardi di euro annui.

Anche la disciplina dell'indeducibilità dei costi da reato è del resto da riformare, denotando anch'essa l'ormai evidente crisi delle relazioni fra procedimento penale e processo tributario.

L'esercizio dell'azione penale viene assunto infatti in questi casi a fatto genetico del procedimento di accertamento e l'esito della vicenda criminale esplica efficacia diretta su quella impositiva, imponendo, in caso di soluzione favorevole all'imputato, l'obbligo di rimborso delle somme dallo stesso *medio tempore* corrisposte.

Andrebbe dunque eliminato l'effetto automatico legato all'esito del processo penale, prevedendo invece, agli effetti del procedimento amministrativo, una mera presunzione legale relativa.



# Il giusto processo tributario tra “irragionevole” opposizione giurisprudenziale ed auspicabili segnali di apertura

di Monica Berardinelli e Pietro Rossomando

*Avvocati Tributaristi*

***Sulla latitudine applicativa della legge 24 marzo 2001 n. 89 (c.d. legge Pinto), la Suprema Corte di Cassazione non mostra dubbi e non muta orientamento.***

Con due recentissime pronunce (sentenze nn. 4282 del 3.03.2015 e 4435 del 4.03.2015)<sup>1</sup>, infatti, la Corte di Cassazione, Sezione VI Civile, ha confermato, ancora una volta, la non applicabilità al processo tributario della legge Pinto, che sancisce il diritto dell'individuo ad un'equa riparazione per l'irragionevole durata del processo che lo vede coinvolto.

## 1. Breve inquadramento normativo

Con l'approvazione della legge n. 89 del 2001, è stato introdotto nel nostro ordinamento un

meccanismo giurisdizionale diretto a riconoscere un'equa riparazione per l'eccessiva durata del processo sulla base dell'art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali (Cedu) del 4 novembre 1950. Tale meccanismo, dunque, consente all'individuo il diritto di poter adire la Corte di Appello (individuata in base ai criteri dettati dall'art. 11 c.p.p.), al fine di poter ottenere un'equa riparazione dei danni, patrimoniali e non, subiti a seguito dell'accertata lesione di questo diritto.<sup>2</sup>

Anche l'art. 111, comma secondo, della Costituzione, d'altra parte, come modificato dalla legge costituzionale n. 2 del 23 novembre 1999, prevede, da un lato, che *“la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge*, dall'altro, che *“ogni processo si svolge nel*

<sup>1</sup> I giudizi relativi alle pronunce citate consistevano nella proposizione da parte dei ricorrenti di domanda di equo indennizzo per l'eccessiva durata del processo, rispettivamente, in ordine al rimborso di ritenute fiscali operate sull'indennità di buonuscita e l'impugnazione di sanzioni amministrative irrogate per la revoca, ai sensi della legge n. 765/1967, ex art. 15, dei benefici fiscali, a casua di abusi edilizi nella costruzione di un edificio ad uso abitativo. In banca dati BIG SUITE, IPSOA.

<sup>2</sup> L'art. 3, comma 3, della legge n. 89 del 2001, dispone, infatti, che *“il ricorso è proposto (...) nei confronti del Ministro delle finanze quando si tratta di procedimenti del giudice tributario”*.

*contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata*".<sup>3</sup> In ambito europeo, l'art. 6, paragrafo primo, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, fissa il principio del giusto processo, disponendo, testualmente, che: "Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti".

## 2. Ambito di applicazione

Fin dalla entrata in vigore della legge Pinto, dottrina e giurisprudenza hanno affrontato il tema dell'ambito di applicazione della nuova norma-

<sup>3</sup> Prima della modifica di tale norma, il principio di ragionevole durata del processo era recepito come corollario del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost. Ora, come noto, tale principio trova un riferimento esplicito nell'art. 111 della Costituzione.

Sull'opportunità dell'estensione del suddetto principio anche al processo tributario si veda DEL FEDERICO L., *Esclusa l'equa riparazione per eccessiva durata del processo tributario*, in Riv. Giur. Trib., 2006, p. 155 ss.; CARINCI A., *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in Rass. Trib., n. 2/2005, p. 545 ss.; MICELI R., *Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Dir. Trib., 2004, II, p. 759 ss.; DORIGO S., *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'Uomo*, in Rass. Trib., 2003, p. 51; MARCHESELLI A., *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in Dir. Prat. Trib., V, 2001, p. 817. In questa direzione, ogni Stato è libero di introdurre, nel proprio ordinamento, una tutela più estesa rispetto a quella convenzionalmente riconosciuta, le cui norme rappresentano comunque delle garanzie minime che possono ad ogni modo essere estese ed integrate sul piano nazionale. Sul punto, si rinvia al contributo di GAJA G., *I Patti Internazionali sui diritti economici, sociali e culturali e sui diritti civili e politici*, in Codice degli atti internazionali sui diritti dell'uomo, Vitta e Grementieri (a cura di), Milano, 1981, p. 47 ss.; CAUMONT CAIMI C., *Taxation and the European convention on human rights in the domestic law of the Council of Europe countries*, in European taxation, 2001, p. 531 ss.; FROMMEL S.N., *The European Court of human rights and the right of the accused to remain silent: can be invoked by taxpayers?*, in Dir. prat. trib., 1993, I, p. 2149 ss..

tiva e, segnatamente, se il processo tributario dovesse intendersi materia esclusa dal riconoscimento dell'equa riparazione per irragionevole durata del processo.

La risposta a tale quesito può ricavarsi, indirettamente, dall'art. 3 della legge in esame, che individua il convenuto al quale deve essere notificata la domanda di equa riparazione.

In particolare, per quanto riguarda la materia tributaria, prima della modifica legislativa di cui al Decreto Legge 22 giugno 2012 n. 83, convertito con modificazioni nella Legge 7 agosto 2012 n. 134, il suddetto articolo prevedeva espressamente che il ricorso dovesse essere proposto nei confronti del Ministro delle Finanze quando si trattasse di procedimenti del giudice tributario. L'attuale formulazione dell'art. 3 della L. 89/2001 prevede, al 2° comma, che il ricorso è proposto nei confronti del Ministro della giustizia quando si tratta di procedimenti del giudice ordinario, del Ministro della difesa quando si tratta di procedimenti del giudice militare, **negli altri casi è proposto nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze**. Con la nuova formulazione, dunque, scompare qualsiasi esplicito richiamo al processo tributario.

## 3. L'orientamento giurisprudenziale sovranazionale

Sul punto, la posizione dei Giudici europei si mostra decisamente restrittiva.

Già nella decisione X.c. Belgio del 1 ottobre 1965, per vero, la Commissione europea ha avuto modo di affermare che "i diritti e gli obblighi su cui i giudici tributari si sono potuti pronunciare derivavano da uno dei settori del diritto pubblico, il diritto tributario, e non dal diritto privato".

Parimenti, la Corte europea dei diritti dell'uomo, nella sentenza *Schouten e Meldrum c. Olanda* del 9 dicembre 1994, ha riconosciuto che

l'obbligazione di imposta "appartiene esclusivamente all'ambito del diritto pubblico e non rientra nella nozione di diritti e doveri di carattere civile".

In un più recente caso coinvolgente il nostro Paese, con la sentenza del 12 luglio 2001 *Ferrazzini c. Italia*<sup>4</sup>, la Corte EDU ha dichiarato che l'art. 6, paragrafo 1, della Cedu, limitatamente al diritto alla ragionevole durata del processo, non può essere applicato ai processi aventi natura tributaria.

Ha ritenuto, pertanto, la Corte, che la materia fiscale, costituendo una delle prerogative fondamentali del potere pubblico ed una manifestazione del potere d'imperio dello Stato, non rientrasse nell'ambito di applicazione dell'art. 6, paragrafo 1, della Cedu sotto il profilo dei diritti di carattere civile, malgrado gli effetti patrimoniali che il contenzioso tributario, necessariamente, produce nei confronti dei contribuenti.

Unica eccezione, come si dirà meglio *infra*, è rappresentata dal caso in cui al mancato pagamento delle imposte l'ordinamento interno colleghino sanzioni non puramente patrimoniali ma che comportino anche l'effetto di una restrizione della libertà personale.

4 Per un'analisi dettagliata della pronuncia si rinvia a RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2004, p. 233; GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, II, p. 305 ss.; MACCHIA-ROLI F., *Eccessiva durata dei processi ed equa riparazione: tra giurisprudenza di Strasburgo e legge Pinto*, in *Giur.it.*, 2001, III, p. 2006. In particolare, vi è chi come DORIGO S., *Il diritto alla ragionevole durata del processo*, p. 49, n. 28, op. cit., afferma che nel caso Ferrazzini ben può essere rimproverato alla Corte europea di aver applicato, in modo piuttosto superficiale il criterio dell'interpretazione evolutiva. Si legge "proprio la giurisdizionalizzazione, tendenzialmente completa, del processo tributario, attuata con il D.lgs. n. 546/1992 (il quale prevede, tra l'altro, un generalizzato rinvio alle disposizioni del codice di procedura civile, precedentemente limitato al solo libro primo del medesimo), avrebbe dovuto indurre i giudici di Strasburgo a ritenere applicabile anche ad esso il principio del termine ragionevole sancito dall'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione europea". In questi termini, non sembra residuare, quindi, alcun motivo ragionevole per ritenere che un simile procedimento non debba rispettare il diritto del contribuente a vedere deciso il proprio reclamo entro un termine ragionevole.

La Corte Europea dei diritti dell'Uomo, dunque, ha escluso ogni eventuale riparazione di danni collegati a controversie afferenti il mero potere impositivo, in quanto riconducibile al "diritto pubblico", poiché "la materia fiscale fa parte ancora del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica".<sup>5</sup>

#### 4. L'orientamento giurisprudenziale nazionale

Nonostante le indicazioni della Corte Europea dei diritti dell'Uomo, buona parte della giurisprudenza di merito italiana, ha inizialmente ritenuto comunque ammissibile "nel processo tributario, la domanda ad una equa riparazione sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di durata del processo di cui all'art. 6, paragrafo 1, della convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali", posto che il legislatore nazionale ben avrebbe potuto prevedere per i cittadini una tutela più ampia di quella assicurata dalla stessa convenzione.<sup>6</sup>

5 La Corte, dunque, a parere di GALLO F., *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2003, p. 13 ss. avrebbe fatto propria la tesi secondo cui il cittadino vanterebbe nei confronti dell'ente impositore, che esercita un potere di supremazia, un interesse legittimo, inteso come diritto soggettivo degradato. In questi termini, ne conseguirebbe la configurazione di una posizione di mera soggezione del contribuente, sprovvista, come tale, di quelle forme di tutela che, al contrario, sono previste per i titolari di un diritto soggettivo. Contra TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2006, p. 22 ss., secondo il quale non si rinviene nella teoria Alloriana alcuna traccia di un potere sovrano che degraderebbe i diritti del cittadino in nome della giustizia. Il fine della giustizia non è riferito al potere sovrano dello Stato, ma all'attività amministrativa. Il fine di giustizia, per Allorio, non è altro che applicazione imparziale della legge. Più che un fine, esso esprime la soggezione dell'Amministrazione finanziaria alla legge, da applicare in modo imparziale. Il potere dell'Amministrazione finanziaria, dunque, ben lungi dall'essere un potere sovrano, è un potere amministrativo vincolato, rigidamente soggetto al dovere di imparzialità e al principio di legalità. Tali concetti sono ripresi, con maggiore attenzione, da DE MITA E., *Giustizia tributaria e diritto tributario nell'insegnamento di Enrico Allorio*, in *Jus*, 2000, p. 31; Id., *Maestri del diritto tributario*, 2013, p. 23 ss.

6 Cfr. decreto n. 331 del 30 ottobre 2001 emesso dalla Corte di appello di Perugia (il caso riguardava un procedimento incardinato presso la Commissione Tributaria Pro-

La giurisprudenza di legittimità, *a contrario*, ha da sempre adottato un atteggiamento di chiusura, allineandosi al solco interpretativo inaugurato dai Giudici europei.

La Corte di Cassazione, infatti, sin dalle prime pronunce<sup>7</sup> sull'argomento, chiarendo la portata dell'art. 3 della legge Pinto, ne ha ridefinito l'ambito di applicazione, limitandolo alle controversie riguardanti aspetti consequenziali a quelli tributari, non riguardanti la potestà impositiva dello Stato. Il riferimento va alle controversie sulle sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie<sup>8</sup>, ai processi di rimborso, se il fondamento della pretesa del rimborso non ha natura fiscale<sup>9</sup> e nei processi sui diritti di prelazione del Fisco<sup>10</sup>.

---

vinciale di Roma nel 1984 che aveva ad oggetto il rimborso delle ritenute d'acconto sulle somme corrisposte ad un dipendente dal proprio datore di lavoro, a titolo di indennità di fine rapporto collegata a polizza di assicurazione sulla vita).

Cfr., altresì, i decreti del 12 luglio 2002 e 21 gennaio 2004 emessi dalla Corte di Appello di Roma, nonché decreto del 26 settembre 2002 emesso dalla Corte di Appello di Venezia (il caso affrontato dalla Corte veneta riguardava il rimborso di somme versate a titolo di Ilor; il procedimento, passato per cinque gradi giudizio e durato ben tredici anni, si era concluso con l'accoglimento del ricorso del contribuente. I giudici, dunque, stabilivano che in caso di processo definito a favore del contribuente la cui durata comportava la violazione del "*termine ragionevole*" previsto dalla legge - indicato indicativamente in anni dieci, doveva essere riconosciuto al cittadino il diritto all'equa riparazione con conseguente indennizzo in suo favore).

7 Cfr. Cass., sentenza n. 11350 del 17 giugno 2004; Cass., sentenza n. 17139 del 27 agosto 2004.

8 Il riferimento è rivolto alle controversie afferenti le sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie. Ne danno conferma le sentenze della Corte EDU Janosevic c. Svezia e Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia, entrambe del 2002, in cui i Giudici hanno riconosciuto il carattere afflittivo che caratterizza le sanzioni amministrative in campo tributario.

9 Il riferimento è rivolto alla giurisprudenza della Corte EDU afferente i casi *National & Provincial Bulding Society, Leeds Permanent Building Society et Yorkshire Bulding c. Royaume-Uni* del 23 ottobre 1997 e *Cabinet Diot SA e Gras Savoje SA c. Francia* del 3 settembre 2002, in cui la Corte afferma, testualmente, che "*un ricorso in restituzione può costituire un'azione di diritto privato, nonostante il fatto che esso trovi la sua origine nella legislazione fiscale e che i ricorrenti siano stati assoggettati al prelievo per il tramite di quest'ultima*". Sul punto si veda, per approfondimenti, MELIS G. - PERSIANI A., *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria: riflessioni a margine dei casi Editions Périscope, Hentrich, Buffalo e Cabinet Diot/Gras Savoje*, disponibile su <http://www.mwe.com/files/Publication>.

10 Il riferimento è rivolto alla sentenza *Hentrich c.*

Il Giudice di legittimità, dunque, ha stabilito che la legge in esame deve essere applicata, per quanto riguarda la materia civile, ai processi che riguardano aspetti consequenziali alla determinazione del tributo (es. giudizio di ottemperanza ad un giudicato del giudice tributario ex art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992) o processi che riguardano l'individuazione del soggetto di un credito di imposta non contestato nella sua esistenza; per quanto riguarda la materia penale, ai processi che riguardano l'applicazione di sanzioni tributarie commutabili in misure detentive o che siano assimilabili a sanzioni penali per il loro carattere afflittivo.

Appare evidente, dunque, che la Corte di Cassazione si è subito posta in linea con la Corte di Strasburgo, riconoscendone la supremazia in termini di inquadramento delle fattispecie tutelabili sotto il profilo della eccessiva lunghezza del processo.

Le pronunce di legittimità che si sono susseguite, non si sono allontanate dal solco tracciato a livello sovranazionale dai Giudici europei, dando così rilievo determinante al dato "letterale".

Invero, esse hanno sempre ribadito la perfetta simmetria di contenuto della norma nazionale (art. 3 della legge Pinto) rispetto alla norma sovranazionale (art. 6 della Cedu), posto che il legislatore italiano ha voluto assicurare al ricorrente "*una tutela analoga a quella che egli riceverebbe nel quadro della istanza internazionale*".<sup>11</sup>

La Corte di Cassazione non ha mutato orientamento, nemmeno con le ultime due pronunce richiamate.

Invero, sia la sentenza n. 4282 del 3 marzo 2015 che la sentenza n. 4435 del 4 marzo 2015, ri-

---

*Francia*, serie A, n. 296-A, del 22 settembre 1994

11 Cfr. Cass. sentenza n. 21653 del 27 settembre 2005: l'equa riparazione prevista dalla legge nazionale non è riferibile all'eccessiva durata delle controversie involgenti la potestà impositiva dello Stato e ciò non contrasta con la previsione dell'art. 3 della Legge c.d. Pinto, che deve essere letta con riferimento a quelle controversie di competenza del giudice tributario che siano riferibili alla materia civile ed alla materia penale. In banca dati BIG SUITE, IPSOA.

badiscono che “*poiché la Convenzione EDU contempla all’art. 6 due aree di tutela dei diritti fondamentali dell’uomo, quella civile e quella penale, e prevede all’art. 1 del Protocollo addizionale che la protezione della proprietà non pregiudica il diritto degli Stati di applicare la disciplina necessaria ad assicurare il pagamento delle imposte e di altri tributi, l’equa riparaazione prevista dalla legge nazionale per le violazioni dell’art. 6, paragrafo 1 CEDU, non è riferibile ai casi di durata irragionevole di controversie che involgano l’esistenza e l’esercizio della potestà impositiva dello Stato*”.<sup>12</sup>

Dunque, ciò che rileva, ai fini dell’applicabilità del richiamato art. 6 della Cedu, non è la natura pecuniaria delle obbligazioni bensì il loro carattere civile, cui si contrappongono le obbligazioni di natura pubblicistica.

Ne consegue che, nel caso di controversia avente ad oggetto il rimborso di ritenute fiscali indebitamente operate, in particolare il diritto del contribuente al preteso rimborso, la legge Pinto non è applicabile, posto che l’oggetto del contendere riguarda un rapporto obbligatorio interamente disciplinato da norme di diritto pubblico.<sup>13</sup>

Esula, altresì, dalla tutela oggetto del presente lavoro anche la controversia relativa all’esclusione di agevolazioni tributarie nel caso di opere edilizie eseguite senza licenza o in contrasto con essa, poiché strettamente collegata al potere impositivo dello Stato.<sup>14</sup>

12 In questo senso, dunque, il carattere patrimoniale della controversia non è di per sé sufficiente a rendere applicabile l’art. 6.

13 Cfr. Cass. sentenza n. 4282 del 3 marzo 2015, in banca dati BIG SUITE, IPSOA.

14 Si legge, testualmente, nella sentenza n. 4435: “*attraverso le agevolazioni fiscali lo Stato aziona la leva fiscale non per procurarsi le entrate necessarie al proprio fabbisogno né per adeguare il prelievo all’effettiva capacità contributiva, ma per attuare forme indirette di finanziamento pubblico di attività ritenute socialmente ed economicamente rilevanti (...) La revoca delle agevolazioni fiscali per il venir meno delle relative condizioni sanziona la condotta del contribuente attraverso il recupero della dimensione originaria dell’obbligo tributario, l’accertamento del quale costituisce oggetto di un giudizio in cui viene in rilievo la potestà impositiva dello Stato*”. Cass. sentenza n. 4435 del 4 marzo 2015, in banca dati BIG SUITE, IPSOA.

## 5. Qualche considerazione finale

Alla luce di questo rapido, e necessariamente incompleto, *excursus* in ordine allo stato di applicazione della legge Pinto al contenzioso tributario, è legittimo chiedersi se vi siano le condizioni perché la giurisprudenza di legittimità muti radicalmente opinione.

Non può, infatti, negarsi che, fermo restando l’orientamento della Corte di Cassazione, sulla scia interpretativa adottata dalla Corte EDU, molti contribuenti coinvolti in processi tributari di irragionevole durata, restino privi di quella tutela che la legge Pinto, invece, si propone di offrire.<sup>15</sup>

Quanto appena rappresentato, certamente contribuisce a sollevare seri dubbi circa la violazione di norme costituzionali, per evidenti discriminazioni processuali tra cittadini coinvolti in contenziosi di natura civile o penale e cittadini coinvolti in contenziosi di natura tributaria.<sup>16</sup>

15 Come si è avuto modo di osservare *supra*, nel corso del tempo, varie, seppur limitate a talune peculiari ipotesi, sono state le aperture concesse alla materia fiscale in tale ambito. Si auspica che l’obiettivo sia il raggiungimento di una coerenza applicativa dei mezzi di tutela offerti dalla legge Pinto, sulla base dei diritti garantiti dalla Convenzione europea, pena una ingiustificabile applicazione della stessa in modo discriminatorio con la conseguente creazione di un sistema di tutela “a macchia di leopardo”. Si pronuncia in tal senso anche PERRONE L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell’uomo*, in Rass. Trib., n. 3/2007, p. 676 s.; DELLA VALLE E., *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della C.edu*, in Rass. Trib., n. 2/2013, p. 435, secondo il quale l’orientamento della Corte di Strasburgo cela un’insanabile contraddizione nella parte in cui nega l’unitarietà del rapporto tributario nella sua dimensione contenziosa, seppur in nome di apprezzabili esigenze di estensione delle tutele convenzionali. Un approccio del genere determina, di fatto, un’evidente ed irrazionale diminutio delle garanzie che un ordinamento democratico dovrebbe riconoscere a quanti sono coinvolti, a vario titolo, in procedimenti aventi carattere giurisdizionale. Nella giurisprudenza di legittimità esaminata, la Corte, a nostro avviso, sembra essersi eccessivamente affidata al dato letterale che non ha condotto a risultati soddisfacenti. E questo stato di cose rischia di dar vita ad un’applicazione frammentaria di questo mezzo di tutela in campo tributario.

16 Si pensi, ad esempio, all’art. 3 della Costituzione, guardato sotto il duplice profilo della ragionevolezza e della disparità di trattamento; all’art. 97, visto sotto l’aspetto della tutela del buon andamento, dell’efficienza e dell’economicità della pubblica amministrazione e, segnatamente, quella della giustizia.

Ciò detto, sarebbe dunque auspicabile far prevalere, rispetto alla posizione consolidata della Corte di Strasburgo e fatta propria dal nostro Giudice di legittimità, l'impianto normativo interno, con particolare riferimento anche all'art. 111, comma secondo, della Costituzione, per assicurarne, finalmente, un'attuazione piena.<sup>17</sup> La nostra Costituzione va quindi oltre l'art. 6 Cedu. Tale norma, infatti, va interpretata nel senso di ritenere che il suo disposto sia ineludibilmente riconducibile anche al processo tributario: essa delinea un modello giurisdizionale al quale va ricondotta qualsiasi tipologia di processo, qualsiasi siano le peculiarità che lo contraddistinguono e la veste del giudice che ne amministri lo svolgimento.<sup>18</sup> Un'ultima riflessione. Come

già osservato, questa impostazione è tanto più giustificata se solo si consideri che risponde alla stessa volontà del legislatore nazionale l'intento di superare la restrizione interpretativa imposta dalla Suprema Corte laddove l'art. 2 (come anche, salve eccezioni, l'art. 6) della legge 20 marzo 1865, n. 2248 – Allegato E, nel devolvere alla giurisdizione ordinaria *“tutte le materie nelle quali si faccia questione di un diritto civile e politico”*, è stato sempre ritenuto applicabile anche ai giudizi aventi natura tributaria. D'altronde, non può assumersi con sufficiente certezza che la *ratio* perseguita dai redattori della

17 Sul punto, si veda TESAURO F., *Giusto processo*, p. 11 ss., op. cit.. Danno particolare rilievo alla portata dell'art. 111 della Costituzione autori quali URICCHIO A.F., *Principi del giusto processo e applicabilità della legge Pinto al processo tributario*, in Riv. Dir. Trib., 2002, II, p. 590 ss.; DI PIETRO A., *Giusto processo*, in Dizionario di diritto pubblico, CASSESE S. (a cura di), III, Milano, 2006, p. 2809 ss.; PODDIGHE A., *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, p. 162 s. Si veda, altresì, TRAVI A., *Gli art. 24 e 111 Cost. come principi unitari di garanzia*, in Foro italiano, giugno 2011, § 6, p. 13. In giurisprudenza, due sembrano essere gli orientamenti sul punto. Il primo di essi (Cass., 24 gennaio 2007, n. 1540; Cass., 9 ottobre 2008, n. 24883) valorizza il principio di ragionevole durata qualificandolo come *“principio cardine del sistema processuale costituzionale”* o come *“asse portante della nuova lettera della norma”*, tale da imporsi per forza propria o, in ogni caso, quale elemento vincolante ai fini di un'interpretazione costituzionalmente orientata. Il secondo orientamento, a contrario, si caratterizza per il ridimensionamento che i principi del giusto processo, e in particolare quello della ragionevole durata, comportano quanto alla rilevanza delle invalidità processuali, in base alla considerazione che tali principi sono a presidio della giustizia sostanziale, dunque dell'effettività della tutela giudiziale e non dell'astratta legittimità del procedimento. Ne offre un'analisi completa CANTILLO M., *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in Rass. Trib., n. 2/2013, p. 395.

18 Con la formulazione dei primi due commi dell'art. 111 della Costituzione il legislatore ha inteso estendere la sua portata ad ogni tipologia di normativa processuale, ivi compreso il D.lgs. n. 546 del 1992. Per approfondimenti sul punto si rinvia a FASLITTA – MARONGIOU – FANTOZZI – MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente, 2011, p. 373 ss., ove si legge che *“la dottrina ha inizialmente svalutato la forza innovativa dei primi due commi dell'art. 111 cost. ritenendo, il 1° co., una riedizione della riserva di legge in materia processuale statuita dall'art. 101, 2° co., e, il 2° co., una mera esplicitazione di principi già desunti da dottrina e giurisprudenza dagli artt. 3, 24, 25, 113 Cost.. Alcuni autori hanno conferito ai primi due commi dell'art. 111 Cost. una forza innovatrice (...) in grado di conformare, in modo inedito nel nostro ordinamento giuridico, il rappor-*

*to legge-giudice. (...) La dottrina processuale tributaria che si è occupata dell'interpretazione dell'art. 111 Cost. non ha avuto dubbi nel riferire i primi due commi anche al processo tributario. Mentre alcuni hanno svalutato la portata innovativa delle garanzie dell'art. 111 Cost. rispetto all'assetto costituzionale antecedente altri, invece, hanno colto il valore del momento uniformante dell'art. 111 Cost. in contrapposizione al principio, più volte ribadito dalla Consulta, della piena discrezionalità del legislatore nello statuire forme di tutela giurisdizionale differenziata scorgendo, conseguentemente, le linee evolutive di una maggiore assimilazione del processo ordinario al processo ordinario”*. Sulla scorta di quanto appena riportato, può assumersi che l'orientamento della Suprema Corte che intende il rimedio italiano come direttamente attuativo dell'art. 6 della Cedu e, pertanto, interpretabile attraverso l'esegesi della Corte di Strasburgo che esclude dalla sua giurisdizione l'irragionevole durata del contenzioso tributario, non può essere condiviso laddove non può escludersi che il singolo Stato e, nel nostro caso, l'Italia con l'art. 111 Cost., preveda una maggiore tutela rispetto a quella riconosciuta dalla Cedu che, invece, ha l'obiettivo della costruzione di uno spazio europeo di valori condivisi, fissando degli standards minimi (cfr. in questi termini, tra gli altri, DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, 2010, Milano, p. 10 ss.). Una discriminazione, insomma, la cui asserita *“coerenza”* con la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, non basta a renderla compatibile – come sarebbe doveroso – con l'impianto costituzionale vigente in Italia, punto imprescindibile di obbligato riferimento per il legislatore nazionale. cNon può trascurarsi che con la sentenza n. 11350 del 2004 la Corte ha riconosciuto formalmente l'incompletezza dell'ambito di applicazione della legge Pinto rispetto al precetto costituzionale di cui all'art. 111 Cost. Per una disamina a tutto tondo dell'art. 111 Cost. si veda CAIANIELLO V., *Riflessioni sull'art. 111 della Costituzione*, in Riv. Dir. proc., n. 1/2001, p. 46 s.; RAMAJOLI M., *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in Rass. Trib., n. 2/2013, p. 366, secondo la quale *“ il processo tributario è un giudizio speciale. La specialità non è però un tratto da esasperare: nel suo nome non possono essere mantenuti particolari istituti o particolari discipline contrastanti con il principio costituzionale del giusto processo. La particolarità del giudizio non è mai idonea a fondare una limitazione dell'integrale applicazione dei principi del giusto processo. L'art. 111 Cost. si impone con carattere di assoluta, anche rispetto a giurisdizioni speciali”*.

---

Convenzione sia stata quella di estromettere talune categorie di controversie, come quella in parola, dall'ambito di applicazione dell'art. 6 ma, all'opposto, v'è ragione di credere che l'intento corrispondesse a quello di ricomprendervi ogni tipologia di giudizio, proprio operando attraverso la distinzione tra le controversie di carattere penale e quelle (genericamente) considerate di carattere civile.

Diversamente opinando, dovrebbe a tal punto ritenersi che lo spirito della Convenzione europea sia quello di restringere il godimento e la tutela dei diritti da essa stessa affermati. E ciò in modo, invero, poco comprensibile poiché se, da un lato, è pur vero che l'art. 6 non si estende a tutti i processi, dall'altro, nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo, come osservato, non si rinviene una esclusione assoluta delle controversie di natura fiscale.<sup>19</sup>

In quest'ordine di idee, il principio del giusto processo nel nostro ordinamento merita una declinazione completa. La legge Pinto deve applicarsi anche al processo tributario.

---

<sup>19</sup> Si tratta, ad ogni buon conto, di una lenta ma progressiva evoluzione, orientata verso il completo riconoscimento delle garanzie convenzionali anche al contenzioso tributario. Si tratta, allora, di considerare finalmente quello tributario come un processo vero; un processo dove trovano applicazione tutti i mezzi di tutela che normalmente si applicano negli altri processi. Degradare la struttura, l'utilità e il valore di questo tipo di processo non è permesso, né dalla nostra Costituzione, né dalle carte internazionali dei diritti.



## Prima casa: quando il “riacquisto” salva le agevolazioni

di Barbara Ianniello

Avvocato Tributarista

*Sebbene abbiano oramai acquisito un apprezzabile titolo di longevità – traguardo di non poco momento in uno scenario magmatico ed irrequieto come quello fiscale - le agevolazioni per l’acquisto della c.d. “prima casa” continuano a costituire un terreno fertile di dibattiti interpretativi.*

*Tra i molti profili di criticità caduti sotto la lente di ingrandimento del Fisco e della giurisprudenza di legittimità, a rivestire particolare interesse è l’ipotesi della perdita dai benefici fiscali nel caso di vendita infraquinquennale dell’immobile precedentemente acquistato fruendo del regime impositivo agevolato. A far sorgere dubbi, infatti, sono le condizioni di legge (e la loro traduzione in concreti comportamenti fattuali) che permettono al contribuente di “evitare” la decadenza.*

### 1 - La norma di riferimento - Ma andiamo con ordine

Le c.d. agevolazioni prima casa sono state introdotte prima con reiterati provvedimenti a termine e poi a regime dal 1982: l’attuale assetto normativo (da ultimo modificato con effetti dal 2014) è quello tracciato dall’articolo 1, Nota II bis, Tariffa Parte I, allegata al DPR 131/1986.

La norma richiamata prevede un regime di tassazione agevolato<sup>1</sup> per gli atti traslativi a titolo

oneroso della proprietà (ovvero traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell’usufrutto, dell’uso e dell’abitazione) aventi ad oggetto immobili accatastrati nelle categorie A/2 (abitazioni di tipo civile), A/3 (abitazioni di tipo economico), A/4 (abitazioni di tipo popolare), A/5 (abitazioni di tipo ultra popolare) - A/6 (abitazioni di tipo rurale), A/7 (abitazioni in villini), A/11 (abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi), a condizione che l’immobile acquistato sia ubicato:

- ✓ nel territorio del Comune in cui l’acquirente ha o stabilisca, entro 18 mesi dall’acqui-

<sup>1</sup> Nel caso di acquisto da privato (o da impresa, ma con vendita esente da Iva) trova applicazione l’aliquota proporzionale di registro del 2% e le imposte ipotecaria e catastale fissa (in misura di 50 euro per ciascun tributo): in tal caso, l’imposta di registro proporzionale non può comunque essere di importo inferiore a 1.000 euro e i trasferimenti assoggettati a tale imposta sono esenti dall’imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie. Qualora si tratti di atto di acquisto da impresa, con vendita soggetta ad imposta sul valore aggiunto, l’Iva è

dovuta con aliquota del 4%, mentre le imposte di registro, ipotecaria e catastale scontano la misura fissa (200 euro, per ciascun tributo). Fatta eccezione per specifiche fattispecie, alle vendite assoggettate a Iva si applicano, di regola, oltre all’imposta di registro, l’imposta di bollo (considerando il caso del rogito notarile) e la tassa ipotecaria.

sto, la propria residenza.<sup>2</sup> La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel Comune ove è situato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto.<sup>3</sup>

- ✓ se l'acquirente si è trasferito all'estero per ragioni di lavoro, nel territorio del Comune in cui questi ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende;
- ✓ se l'acquirente è un cittadino italiano emigrato all'estero, nell'intero territorio nazionale purché l'immobile sia acquisito come "prima casa" sul territorio italiano.

Per richiedere i benefici fiscali, inoltre, nell'atto di acquisto il compratore deve dichiarare:

- ✓ di non essere titolare, esclusivo o in comunione col coniuge, di diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione, su altra casa nel territorio del Comune dove si trova l'immobile oggetto dell'acquisto agevolato;
- ✓ di non essere titolare, neppure per quote o in comunione legale, su tutto il territorio nazionale, di diritti di proprietà, uso, usufrutto, abitazione o nuda proprietà, su altro immobile acquistato, anche dal coniuge, usufruendo delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa.

Le agevolazioni, sussistendo le condizioni sopra descritte spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile: sono ricomprese tra le pertinenze, limitata-

mente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

## 2 - La decadenza in caso di vendita infra-quinquennale

Queste, in sintesi, le coordinate normative per accedere ai benefici fiscali.

Il legislatore prevede tuttavia alcune espresse cause di decadenza dal regime agevolato, con conseguente recupero delle maggiori imposte dovute in misura ordinaria oltre sanzioni ed interessi; tra queste, v'è l'ipotesi di trasferimento, con atto a titolo oneroso o gratuito, dell'abitazione acquistata con le predette agevolazioni prima che sia decorso il termine di cinque anni dalla data di acquisto.

La stessa disposizione di legge, nel caso si verifichi la descritta causa di decadenza, consente tuttavia di conservare le agevolazioni qualora, entro l'anno successivo alla vendita anteriore al quinquennio, il contribuente riacquisti un altro immobile da adibire a propria abitazione principale.<sup>4</sup>

In tal caso, l'Ufficio non potrà procedere al recupero della differenza tra le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria

2 Per il personale delle Forze armate e delle Forze di polizia non è richiesta la condizione della residenza nel comune di ubicazione dell'immobile acquistato con le agevolazioni prima casa.

3 Secondo le indicazioni fornite dalla prassi amministrativa, ai fini della corretta valutazione del requisito della residenza, il cambio di residenza si considera avvenuto nella data in cui l'interessato rende al Comune la dichiarazione di trasferimento – se diverso, nel territorio del Comune in cui l'acquirente svolge la propria attività, intendendo per tale anche quella svolta senza remunerazione, come per esempio le attività di studio, di volontariato e sportive (cfr., Circolare, 2 marzo 1994, n. 1).

4 Come giustamente osservato in dottrina <<La ragione della norma è evidente: ... il legislatore intende dedicare l'agevolazione "prima casa" agli acquisti "stabili" e quindi non a quelli "temporanei" o "transitori" e, tanto meno, a quelli "speculativi"; con ciò tuttavia il legislatore si fa carico del problema che sorge in capo a chi, per le più svariate ragioni, si trova a cambiare casa prima del decorso del quinquennio dal precedente acquisto. Ebbene, chi dimostri (riacquistando entro l'anno) che l'alienazione della casa acquistata da meno di cinque anni è stata preordinata all'acquisto di un'altra casa destinata ad «abitazione principale», costui (oltre a potersi avvalere dell'agevolazione "prima casa" in sede di nuovo acquisto, ove ne abbia diritto) può dunque evitare la revoca dell'agevolazione che deriverebbe dall'alienazione infra-quinquennale della casa precedentemente acquistata con il beneficio "prima casa">> A. Busani, *L'agevolazione per l'acquisto della prima casa*, pag. 649, Ipsoa editore.

e le imposte corrisposte per l'atto di trasferimento, né all'irrogazione della prevista una sanzione pari al 30% delle stesse imposte, né all'applicazione degli interessi di mora.<sup>5</sup>

### 3 - La nozione di "riacquisto": natura e condizioni

Per cogliere la portata applicativa della previsione appena descritta, occorre innanzitutto mettere a fuoco la nozione di "riacquisto" di un nuovo immobile da adibire ad abitazione.

Un primo dubbio che si pone riguarda la natura del riacquisto: per evitare la decadenza è necessario che esso avvenga a titolo oneroso oppure rileva anche l'acquisto a titolo gratuito?

In prima battuta, l'amministrazione finanziaria<sup>6</sup> ha accolto una lettura particolarmente restrittiva precisando che la decadenza dal beneficio può essere impedita dal solo acquisto "a titolo oneroso" di altra casa di abitazione entro un anno dalla cessione dell'immobile acquistato con le agevolazioni; e ciò, sulla scorta di una (asserita) lettura logico-sistematica della norma e della considerazione che il quando il legislatore "... ha inteso riferirsi ai trasferimenti a titolo gratuito lo ha fatto espressamente".

Di diverso avviso però la più recente giurisprudenza della Cassazione secondo cui "... il punto n. 4 Nota Il bis Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986...espressamente riconosce l'agevolazione sia ai trasferimenti onero-

si e sia a quelli gratuiti. Laddove, il medesimo punto n. 4..., in fondo, quando stabilisce che per il mantenimento dell'agevolazione debba procedersi all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale non dice diversamente, giacché, come noto, 'acquisto' è sia quello oneroso che quello gratuito". Del resto, affermano ancora i giudici, "l'art. 7 L. 448 del 1998, cit. che riconosce un credito d'imposta in caso di trasferimento infraquinquennale con successivo acquisto entro l'anno sia quando il nuovo acquisto è oneroso sia quando è gratuito, ha senso soltanto se il beneficio "prima casa" può mantenersi anche in caso l'acquisto della nuova abitazione, entro un anno dall'alienazione della prima, possa esser gratuito".<sup>7</sup>

E proprio sotto la spinta del descritto indirizzo giurisprudenziale, l'amministrazione finanziaria ha finito per rivedere le proprie iniziali posizioni.

Con Risoluzione dell'11 maggio 2015, n. 49/E, l'Agenzia delle Entrate - superando le indicazioni fornite nei precedenti documenti di prassi - ha riconosciuto che, in caso di rivendita dell'immobile acquistato con i benefici prima casa, anche il riacquisto a titolo gratuito di altro immobile - entro un anno dall'alienazione - è idoneo ad evitare la decadenza dal beneficio.

Se, come si è visto, sulla natura del riacquisto si sono registrate delle oscillazioni interpretative (attualmente ricondotte ad unitarietà), decisamente meno ondivago si è sin da subito mostrato l'orientamento di prassi e giurisprudenza circa la necessità che il "riacquisto" infrannuale sia effettuato mediante un negozio traslativo ad effetti reali.<sup>8</sup>

<sup>5</sup> In caso di decadenza, se la cessione è soggetta ad IVA, l'Ufficio presso cui sono stati registrati i relativi atti procede al recupero nei confronti degli acquirenti della differenza d'imposta non versata (ossia la differenza tra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata), nonché ad irrogare una sanzione pari al 30% della differenza medesima, e richiedere il pagamento degli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del TUR.

<sup>6</sup> Si vedano Circolare n. 6/E del 26 gennaio 2001, Risoluzione n. 125/E del 3 aprile 2008 e Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013. In quest'ultimo

<sup>7</sup> Così, Cass. sentenza 26 giugno 2013, n. 16077. In senso conforme anche Cass. sent. 12 marzo 2014, n. 5689; Cass. 29 novembre 2013, n. 26766.

<sup>8</sup> Per la giurisprudenza di merito si vedano anche: Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Sez. XLIX, 30 gennaio 2014, n. 556; Commiss. Trib. Prov. Lombardia Varese Sez. I, 21 giugno 2013, n. 93; Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Sez. XV, 18 gennaio 2011, n. 2; Commiss. Trib. Reg. Puglia Bari Sez. VII, 22 marzo 2010, n. 46. Per la prassi, cfr., Risoluzione 11 maggio 2015, n. 49/E, citata.

La Risoluzione 3 maggio 2004, n. 66/E ha evidenziato, al riguardo, che il requisito del riacquisto non è soddisfatto nel caso in cui, entro l'anno previsto dalla norma, il contribuente abbia solo stipulato un contratto preliminare di compravendita. Questa fattispecie negoziale - si legge nel richiamato documento di prassi - non produce infatti l'effetto reale del trasferimento del bene, ma soltanto quello obbligatorio di concludere il contratto definitivo. Da ciò deriva la decadenza dal beneficio fruito per il primo acquisto e, conseguentemente, anche la preclusione al beneficio del credito d'imposta.

La descritta soluzione è stata recentemente confermata anche dalla Suprema Corte (ordinanza n. 17151 del 29 luglio 2014) sulla scorta di considerazioni ermeneutiche e sostanziali.

Il significato letterale dell'espressione "*acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale*" - scrivono i giudici di legittimità - "*quale elemento previsto ai fini della conservazione dell'agevolazione fiscale di cui si tratta, rimanda univocamente alla necessità di porre in essere un negozio traslativo del diritto di proprietà di un immobile*". Ciò detto, in base alla tradizionale ricostruzione civilistica, i necessari effetti traslativi della proprietà non conseguono alla stipula del contratto preliminare di compravendita, ma discendono dal contratto definitivo o dalla sentenza costitutiva di esecuzione in forma specifica. E poiché la descritta ricostruzione è applicabile anche in ambito tributario - conclude la Suprema Corte - non v'è alcun dubbio che per acquisto rilevante ai fini dell'ultima parte del quarto comma della nota II bis all'articolo 1 della Parte Prima della Tariffa allegata al T.U. Registro deve intendersi "*l'acquisizione del diritto di proprietà, e non la mera insorgenza del diritto di concludere un contratto di compravendita*".<sup>9</sup>

9 E' stata così respinta la tesi della CTR secondo cui "il legislatore, effettivamente, quando parla di 'acquisto' ovvero di 'riacquisto' non fa alcun riferimento ad un atto traslativo con effetti reali" sicché, in ipotesi come quelle di specie, occorre valorizzare il dato sostanziale delle effettive presa di possesso dell'immobile da parte del contribuente,

Quanto poi all'oggetto del riacquisto, non paiono esservi dubbi sul fatto che esso possa anche riguardare diritto diverso da quello precedente, quindi, indifferentemente piena proprietà, nuda proprietà, usufrutto, uso e abitazione e proprietà superficaria, per un prezzo anche minore di quello riscosso in occasione della precedente cessione<sup>10</sup> o anche quota una quota indivisa di un immobile.<sup>11</sup>

La Risoluzione 16 marzo 2004, n. 44/E ha inoltre chiarito che non si decade dalle agevolazioni se entro un anno dal trasferimento, effettuato a titolo oneroso o gratuito, si acquista un terreno e, sempre nello stesso termine, si realizza su di esso un immobile da adibire ad abitazione principale. In tal caso, per evitare la decadenza dal beneficio non è necessario che il fabbricato sia ultimato, ma è sufficiente che lo stesso acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico. In pratica, non si incorre in alcuna revoca anche se l'oggetto del riacquisto è il solo rustico del fabbricato, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e di copertura completata.

#### 4 - L'effettiva destinazione abitativa del nuovo immobile

Resta però aperta un'ulteriore questione di non poco conto.

Creando una sostanziale asimmetria rispetto alle condizioni di accesso al primo acquisto (per il quale non è richiesta l'effettiva destinazione ad abitazione da parte dell'acquirente), il legislatore fiscale impone che l'acquirente proceda (entro un anno dalla vendita infraquinquennale del precedente) al "riacquisto" di un immobile da "adibire ad abitazione principale". Pertanto,

te, a prescindere dal momento di produzione dell'effetto traslativo legato al contratto definitivo.

10 Così, CNN, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.3.

11 Cfr., Cassazione sentenze, n. 16077/13 e n. 13291/11. Per la prassi, cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 18 marzo 2001, paragrafo 2.2.11.

per salvare i benefici, non è sufficiente il solo riacquisto, ma deve ricorrere anche l'ulteriore requisito dell'utilizzo del nuovo immobile come dimora abituale del contribuente.<sup>12</sup>

La norma fiscale, però, non fissa un preciso lasso temporale entro cui il contribuente è tenuto ad assolvere all'obbligo di adibire il nuovo immobile a propria abitazione principale<sup>13</sup>: da qui il problema di delineare l'effettiva portata di una previsione che, per la sua genericità, potrebbe rischiare di essere svuotata di effettivo contenuto applicativo.

Orbene, stante il silenzio della norma, l'Amministrazione finanziaria<sup>14</sup> ha ritenuto che la destinazione abitativa deve essere effettivamente realizzata entro un termine ragionevole e, comunque entro un termine non superiore a quello triennale di decadenza del potere di accertamento dell'Ufficio.<sup>15</sup>

Una linea interpretativa, questa, avallata anche dalla Suprema Corte.

Un primo dato fissato dalla giurisprudenza di legittimità è infatti che *".. ai sensi del comma*

*quarto, ultimo periodo, della nota II bis all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, la relativa decadenza è evitata se il contribuente, pur avendo trasferito l'immobile acquistato con i detti benefici prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto stesso, entro un anno dall'alienazione ne acquisti un altro, da adibire ad abitazione principale; ne deriva che il dies a quo della decorrenza del termine triennale di decadenza del potere dell'Ufficio di recuperare l'imposta nella misura ordinaria va individuato nel giorno di scadenza dell'anno successivo all'alienazione, perché solo allo spirare di tale termine senza avere effettuato un nuovo acquisto il contribuente perde, in via definitiva, il diritto all'agevolazione, provvisoriamente goduta sul primo acquisto".*<sup>16</sup>

Muovendo da tale premessa la Corte di Cassazione<sup>17</sup> ha poi desunto che, nell'interpretazione di legittimità, *"... la condizione sufficiente per evitare la decadenza consiste nel semplice riacquisto infra-annuale di un nuovo immobile in riferimento al quale sia dichiarata (in atto) l'intenzione di adibirlo a propria casa di abitazione, ciò che deve considerarsi (nella valutazione "a posteriori") elemento di fatto idoneo a consentire al contribuente di conservare il beneficio fiscale (aliquota agevolata di tassazione) goduto in relazione all'originario atto di vendita".*

Ciò non significa – si affretta però a chiarire la Suprema Corte - che, ai fini della conservazione dei benefici sia sufficiente la manifestazione della volontà di adibire ad abitazione il nuovo immobile oggetto del riacquisto. La circostanza che la disposizione non fissi un apposito termine entro il quale il contribuente è tenuto a fare concreto adempimento dell'onere, *"... non è elemento impediente ai fini della coerenza della interpretazione qui condivisa, potendosi il giudice determinare in ragione dell'applicazione di parametri di ragionevolezza e di buona fede*

12 In tal senso, circolare n. 31/E del 7 giugno 2010 e confermato dalla Corte di Cassazione con sentenza 10 aprile 2015, n. 7338.

13 Con riferimento alla disciplina anteriore di cui all'articolo 1, comma 6, della legge 22 aprile 1982, n. 168, la Suprema Corte (sentenza 21 dicembre 1998, n. 12737) ha precisato che il legislatore non ha inteso agevolare *<<meri progetti di future (ed eventuali) sistemazioni abitative, ma attuali e concrete utilizzazioni degli immobili acquistati come abitazione da parte di acquirenti>>*.. e che *«l'agevolazione prevista dalla norma di cui si tratta può essere mantenuta solo se l'acquisto sia seguito dalla effettiva realizzazione della destinazione dell'immobile acquistato ad abitazione propria»*.

14 Risoluzione, Agenzia Entrate, 6 ottobre 2003, n. 192/E.

15 L'attuazione dell'intento abitativo - nella generalità dei casi immediatamente conseguente all'acquisto immobiliare - potrebbe infatti anche richiedere un certo lasso di tempo variabile da un tempo minimo occorrente per il trasloco, ad un tempo maggiore per eventuali lavori di ristrutturazione sino ad un termine ancora più lungo imposto da una momentanea indisponibilità del bene per effetto di temporanei diritti di godimento costituiti sull'immobile a favore di terzi. In queste ipotesi, tuttavia, non è consentita una dilazione sine die, ma la finalità dichiarata di destinare ad abitazione l'immobile acquistato dovrà comunque trovare attuazione entro il termine triennale di decadenza dell'azione accertatrice (così, Cassazione, sentenza n. 9149 del 7 luglio 2000).

16 Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3783 del 15/02/2013.

17 Cassazione, sezione VI, ordinanza 30 aprile 2015, n. 8847.

*(in considerazione delle circostanze del caso di specie, che possono giustificare la concessione di un congruo lasso di tempo) e dovendosi comunque fare applicazione della regola generale secondo la quale deve ritenersi che il termine decadenziale dell'azione dell'ufficio inizi a decorrere dal momento in cui l'intento del contribuente sia rimasto definitivamente ineseguito, e quindi – giacché il termine a disposizione del contribuente non potrà essere giammai più ampio di quello in sé previsto per i controlli – al massimo dalla scadenza del triennio dalla registrazione dell'atto".<sup>18</sup>*

Si tratta di una conclusione che, in via generale, non appare incompatibile con l'art. 24 Cost., poiché – pur in assenza di un espresso termine di legge – quello ultimo individuato dalla Suprema Corte appare sufficientemente congruo o comunque non tale da rendere eccessivamente difficile per gli interessati la tutela delle proprie ragioni. La lesione del diritto alla tutela giurisdizionale si ha solo quando la irrazionale brevità del termine renda meramente apparente la possibilità del suo esercizio.

Resta in ogni caso, ferma la possibilità del contribuente di provare che l'eventuale inadempimento nel termine triennale per l'accertamento sia dipeso da forza maggiore<sup>19</sup> (sia pure con tutte le criticità legate alla valutazione, nel caso concreto, della sussistenza di tale causa esimente).

## **5 - Il caso particolare delle vendite "seriali"**

Ancora un'ultima annotazione.

Strettamente legato alla questione appena esaminata, è il problema delle eventuali rivendite e riacquisti plurimi, effettuati nel corso del quinquennio successivo al primo acquisto.

La catena "seriale" dei negozi traslativi impone infatti di ricostruire il regime fiscale applicabile contemperando due esigenze apparentemente antagonistiche: da un lato, l'attuazione della ratio agevolativa dei benefici fiscali (volta a tutelare il soddisfacimento della primaria esigenza abitativa, anche nei confronti di chi sia costretto a ripetuti trasferimenti di residenza, per le contingenti necessità della vita); dall'altra, la necessità di scoraggiare intenti speculativi agevolati attraverso una reiterazione dei benefici.

Orbene – spiega la Cassazione - è proprio questa esigenza antielusiva che giustifica la diversificazione dei presupposti qualificanti per il beneficio a seconda che si tratti del primo acquisto (per cui non si richiede la destinazione abitativa) ovvero dell'acquisto successivo a rivendita infraquinquennale. Da ciò discende "*... che, nell'ipotesi di plurime rivendite infraquinquennali, ciascuna effettuata a distanza non maggiore di un anno dalla precedente rivendita ed assistita dalla dichiarata intenzione di stabilire la residenza anagrafica nell'immobile ex novo acquistato, non resta che concludere che la regolazione fiscale della seriazione di atti di acquisto e rivendita è da intendersi disciplinata in termini tali che (salvi i benefici goduti in riferimento al primo originario acquisto) i benefici richiesti in relazione agli acquisti successivi resteranno acquisiti a condizione che si maturi (entro il termine di mesi diciotto dal primo atto di acquisto) la condizione imposta dalla legge in relazione ai successivi atti di acquisto, e cioè la fissazione della residenza anagrafica in uno qualunque degli immobili oggetto di riacquisto dopo la rivendita del precedente".*

<sup>18</sup> Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3608 del 12/03/200; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 20066 del 17/10/2005; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 20376 del 20/09/2006, sia pure dettate in materia di benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa", previsti dalla L. 22 aprile 1982, n. 168, art. 1, comma 6, e dal D.L. 7 febbraio 1985, n. 12, art. 2, comma 1.

<sup>19</sup> *Ex multis*, Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 18770 del 5 settembre 2014; Cassazione sentenza 26 marzo 2014, n. 7067.

---

In tal modo – conclude testualmente la Suprema Corte - viene garantita la realizzazione dell'intento antielusivo perseguito dal legislatore con la fissazione del termine per il trasferimento della residenza, termine che - in un'ottica di esegesi logicamente orientata - non può che riferirsi anche al perfezionamento della condizione prevista per i successivi riacquisti, poiché altrimenti ne deriverebbe un'ingiustificata discrasia a favore di coloro che provvedano a successivi riacquisti infraquinquennali; al contempo, si assicura anche la realizzazione del genuino intento proprietario a coloro i quali, costretti a reiterati cambi di sede, viene dato un termine sufficiente per dare esecuzione al predetto intento mediante lo stabilimento della residenza anagrafica in uno degli immobili oggetto di successivo riacquisto.



## La residenza fiscale e le imposte pagate all'estero

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

*Le imprese, oggi, sono sempre più spesso spinte a internazionalizzarsi e diventare attrici importanti dell'economia mondiale, approfittando di mercati appaganti e ricettivi, posto che gli angusti confini nazionali, nella migliore delle ipotesi, non consentono di massimizzare adeguatamente i profitti.*

*Tale processo di internazionalizzazione, peraltro, non può prescindere dalla conoscenza della normativa fiscale di riferimento, onde evitare che gli eventuali utili operativi conseguiti vengano, poi, vanificati da errate valutazioni concernenti il reale carico impositivo.*

*Sembra, dunque, utile esporre le principali norme di riferimento che si ritrovano, a livello internazionale, nel noto Modello Convenzionale OCSE (l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, con sede a Parigi, comprendente 34 Paesi di tutto il mondo) e, in sede nazionale, nel TUIR (recentemente aggiornato dalla Legge di Stabilità). Si rammenta, altresì, che tale normativa è stata oggetto di analisi anche da parte della stessa Agenzia delle Entrate, la quale ha ritenuto opportuno fornire in materia delle nuove istruzioni interpretative attraverso la circolare N. 9/E del 5 marzo 2015.*

*Data la vastità e complessità del tema, in questa sede, ci si limita a offrire una panoramica concernente, in particolar modo, i criteri afferenti la residenza agli effetti fiscali e il regime relativo alle imposte pagate all'estero.*

### 1 - Il Modello Convenzionale OCSE

Di regola, vi sono due principi che vengono utilizzati dai vari sistemi fiscali:

- 1) il principio di tassazione del reddito prodotto all'interno del Paese;
- 2) il *world wide taxation principle*, ossia il principio di tassazione dei redditi prodotti e/o posseduti globalmente dal soggetto.

Un residente italiano pagherà le imposte in patria se produce redditi nel territorio nazionale (primo principio) e le imposte sui redditi esteri (in forza del secondo principio). Ciò, peraltro, potrebbe causare una doppia tassazione. Esempio: un soggetto italiano con un appartamento all'estero potrebbe essere chiamato a versare le imposte sia in Italia che nello Stato in cui è situato l'immobile. Al fine di evitare questa duplicazione impositiva, i Governi hanno siglato fra di loro le Convenzioni bilaterali contro la doppia

imposizione, le quali, opportunamente ratificate da apposite disposizioni dell'ordinamento interno, assumono forza di legge.

Dette Convenzioni, sostanzialmente, prevedono:

- ✓ l'imponibilità di un determinato reddito solamente in uno dei due Stati;
- ✓ l'imponibilità in entrambi gli Stati, con l'obbligo di riconoscere il credito d'imposta con riferimento a quanto eventualmente già assolto nello Stato in cui viene prodotto il reddito;
- ✓ l'applicazione di un metodo misto, che prevede l'utilizzo del credito d'imposta, con però un limite massimo impositivo nel Paese in cui è prodotto il reddito.

Di fatto, oramai, tutte le Convenzioni ricalcano lo schema generale previsto dal Modello (appunto) Convenzionale OCSE, denominato, per l'esattezza: *Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital*.

Il Modello OCSE è, dunque, uno "schema tipo" di regolamento raccomandato (in teoria, senza vincoli legali; in pratica, seguito da tutti i Paesi firmatari), sia a livello internazionale che nazionale. Si tratta di 31 articoli, suddivisi in 7 capitoli, con il relativo Commentario, il quale ultimo risulta assumere un'importanza fondamentale. Tale Commentario, in effetti, inizialmente emanato nel 1963 e approvato all'unanimità dall'organizzazione internazionale nei confronti di tutti gli Stati membri, ai sensi dell'art. 5, comma 1, lettera b), del trattato istitutivo del Modello OCSE, pur non costituendo uno strumento giuridicamente vincolante (è bene ricordarlo), è un documento interpretativo ed esplicativo, il cui contenuto rappresenta il fondamentale punto di riferimento che le Amministrazioni Finanziarie dei singoli Stati usano per orientare il comportamento del contribuente in ambito internazionale.

Ciò precisato, l'articolo 1 del Modello OCSE sta-

bilisce che la Convenzione si possa applicare:

- ✓ alle persone residenti in uno degli Stati contraenti;
- ✓ alle persone residenti in entrambi gli Stati contraenti nel caso di doppia residenza.

Orbene, premesso che alcuni Stati hanno scelto di applicare il Modello OCSE ai cittadini (c.d. *metodo estensivo*), mentre altri Stati hanno deciso di applicarlo ai contribuenti (c. d. *metodo riduttivo*), questione che causa non poche complicazioni, atteso che – a esempio – un cittadino di uno Stato potrebbe non essere anche ivi residente, la prima domanda cui dare risposta è la seguente: cosa s'intende col termine "persona"?

Ebbene, secondo l'articolo 3, le persone devono essere intese quali:

- ✓ persone fisiche;
- ✓ società (qualsiasi persona giuridica o ente considerato persona giuridica ai fini dell'imposizione fiscale);
- ✓ ogni altra associazione di persone.

È evidente (o, meglio, dovrebbe esserlo) che tale classificazione debba essere recepita a titolo indicativo, o comunque (perlomeno con riferimento all'ultima categoria) in senso particolarmente ampio, dovendovi ricomprendere tutte quelle entità che possono trovare legittimazione in un ordinamento giuridico e non in un altro. L'esperienza giuridica nostrana, per esempio, riporta il caso di un trust cui non è stato riconosciuto il credito d'imposta, esclusivamente per il fatto che detto particolare istituto non poteva essere ricompreso all'interno di una delle summenzionate categorie. A modestissimo parere di chi scrive, questa è una decisione che rappresenta un vero e proprio abominio del diritto: al di là del fatto che il trust è comunque assimilato (in base a una mera convenienza dell'Agenzia delle Entrate, a qualunque altro ente non commerciale, per quanto attiene il pa-

gamento delle imposte e, dunque, non si capisce perché lo stesso non debba trovare valenza con espresso riguardo anche al credito d'imposta), è inaccettabile che vi sia tale discriminazione rispetto alle altre "persone" e, tanto più, è inconcepibile che si debba pretendere una duplicazione d'imposta, così andando contro il principio fondamentale che ispira il Modello OCSE e il relativo Commentario.

Il Commentario dell'art. 1 precisa che lo scopo delle Convenzioni è quello di favorire lo scambio di beni o servizi e il movimento di persone e capitali. Detto obiettivo è perseguito eliminando la doppia imposizione fiscale, ma senza favorire l'elusione o addirittura l'evasione fiscale, attraverso un uso improprio del contenuto dei trattati e delle Convenzioni siglate tra gli Stati. La lotta all'elusione e all'evasione fiscale rimane, infatti, uno degli scopi principali; tanto è vero che quasi tutte le Convenzioni estendono il campo di applicazione della disciplina sullo scambio di informazioni a tale questione. Queste informazioni possono essere detenute da Banche, Istituzioni finanziarie, delegati, agenti e fiduciari. Conseguentemente, il segreto bancario, seppure previsto e tutelato dalla normativa nazionale, non costituisce un limite allo scambio delle informazioni, ex art. 26, paragrafo 5, Modello OCSE. Detto art. 26 sancisce, come regola generale, la cooperazione internazionale in materia fiscale. E' bene, altresì, rammentare che l'art. 117 della Costituzione dispone:

*"La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali".*

In osservanza delle linee guida del Modello, le varie Convenzioni, pertanto, producono effetti sia sullo Stato della Fonte, sia sullo Stato della Residenza, applicando il concetto di prevalenza della norma più favorevole al contribuente.

Con riferimento alla normativa nazionale, inoltre:

✓ *"Le disposizioni del Testo Unico si applica-*

*no, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione"* (art. 169 TUIR);

✓ *"Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia"* (art. 175, DPR 600/1973).

A questo punto diventa prioritario il concetto di "residenza".

Il concetto di "residenza", come noto, si differenzia da quello di cittadinanza e di nazionalità: la prima esprime la relazione tra una persona e uno Stato; la seconda concerne piuttosto l'appartenenza a un determinato gruppo sociale.

Ritroviamo la definizione di "residenza" nell'art. 4 del Modello. Di regola, i residenti saranno tassati in base al citato *"world wide taxation principle"*; i non residenti, su base territoriale.

Con il termine "residente", l'articolo 4 stabilisce che si debbano intendere quei soggetti che saranno tassati in relazione al proprio domicilio/residenza/sede amministrativa, in funzione di quanto previsto dalle leggi tributarie vigenti nello Stato di riferimento.

I criteri adottati per stabilire la residenza sono, nell'ordine:

- l'abitazione permanente;
- il domicilio (inteso come centro d'affari e di interessi);
- la dimora abituale;
- la cittadinanza.

Per quanto concerne l'Italia, l'art. 2 del TUIR distingue la residenza a seconda che si tratti di persone fisiche o di persone giuridiche.

A) Per le persone fisiche, la residenza è il luogo in cui, per la maggior parte dell'anno solare:

- sono iscritte alle anagrafi delle popolazioni residenti;
- hanno nel territorio dello Stato il domici-

lio (ex art. 43, Codice civile);

- hanno nel territorio dello Stato la residenza (sempre, ex art. 43, Codice civile).

Tali requisiti non devono coesistere contemporaneamente, essendo sufficiente che se ne verifichi anche soltanto uno.

Per “maggior parte dell’anno solare”, si intende un periodo superiore a 183 (o 184) giorni nell’arco dello stesso anno di 365 (o 366) giorni, calcolati secondo l’anno civile (durata effettiva), anche non continuativi, purché all’interno dello stesso periodo d’imposta.

Da tenere presente che non sono, comunque, considerati iscritti nelle anagrafi:

- i cittadini che si recano all’estero per cause di durata limitata non superiore a 12 mesi;
- i cittadini che si recano all’estero per l’esercizio di occupazioni stagionali.

Per le società e gli enti, il luogo di residenza viene generalmente fatto coincidere con quello in cui vi è la sede amministrativa o legale.

B) Le persone giuridiche si considerano residenti presso il luogo in cui, per la maggior parte del periodo di imposta (come appena definito), hanno:

- la sede legale indicata nell’atto costitutivo;
- la sede dell’amministrazione desumibile dalla presenza di uffici amministrativi i cui indirizzi siano riportati nella corrispondenza e nei documenti fiscali;
- l’oggetto principale della propria attività definito dall’art. 73, commi 4 e 5, TUIR: *“l’oggetto esclusivo o principale dell’ente residente è determinato in base alla legge, all’atto costitutivo o alla statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata”*; per “oggetto principale” si intende l’attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo Statuto

(avremo modo di riprendere l’argomento allorché parleremo della normativa nazionale).

Di norma, il domicilio di un soggetto andrà a coincidere con quello in cui è ubicata la sua sede di affari, economica e sociale, tenuto conto del fatto che, ovviamente, detto domicilio può anche prescindere dall’effettiva presenza fisica o meno della persona.

Con espresso riguardo ai criteri di prevalenza cui riferirsi onde determinare la residenza/domicilio, corre l’obbligo di richiamare la recente Cassazione – Sezione Tributaria – N. 6501 del 31 marzo 2015, la quale ha posto l’accento sull’importanza prioritaria che assume la nazione in cui si trova il centro dei propri affari giuridici ed economici, rispetto al fatto che permangono in Italia le relazioni affettive e familiari, le quali ultime assumono – nei confronti dell’elemento prettamente economico – un grado di importanza minore, e non possono costituire indizio definitivo se non corroborate da altri criteri probatori (a tale pronuncia è dedicato il paragrafo conclusivo del presente approfondimento).

Tutto ciò delineato, in particolare, per quello che rileva in questa sede, le regole di precipuo interesse sono quelle che ritroviamo nel Capitolo 5, del Modello OCSE (*Methods for elimination of double taxation*), art. 23 A (*Exemption method*) e art. 23 B (*Credit method*).

Si tratta di due metodi predisposti per risolvere il problema della doppia imposizione. Essi concernono lo Stato di residenza del beneficiario del reddito, posto che sarà compito proprio di detto Stato eliminare la doppia imposizione attraverso i metodi previsti nel Capitolo in esame. Si potrà scegliere, alternativamente, tra:

- 1) Il metodo dell’esenzione del reddito (*Exemption method*): tale metodo esclude dall’imposizione i redditi di fonte estera; l’esenzione si applica indipendentemente dal fatto che lo Stato della fonte o della residenza tassi effettivamente i redditi o i patrimoni (divieto di doppia imposizione virtuale o po-

tenziale).

Lo Stato della residenza esenta il reddito che può essere assoggettato a imposizione nello Stato della fonte, in forma sia illimitata che limitata, come può avvenire, rispettivamente, nel caso dei redditi derivanti da stabile organizzazione e dei dividendi. Vi sono due metodi di applicazione dell'esenzione: il metodo dell'esenzione piena e il metodo dell'esenzione per progressione. Se le aliquote non sono progressive (come nel caso dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche), non vi sarà alcuna differenza in termini di risultato. Mentre, l'esenzione progressiva verrà riconosciuta mediante l'adozione dell'aliquota che sarebbe applicata al totale del reddito prodotto su base mondiale, al netto del reddito di fonte straniera, ovvero, solamente sul reddito di fonte interna.

II) Il metodo dell'imputazione del reddito (*Credit method*), con il quale viene garantita la deducibilità delle imposte assolute all'estero.

Secondo tale metodo, lo Stato della residenza computa la propria tassazione sulla base del reddito totale (incluso quello estero). Con il metodo del credito pieno, l'imposta assolta all'estero viene semplicemente dedotta dall'imposta totale calcolata sul reddito complessivo nello Stato di residenza. Quindi, in tal caso, più sarà elevata l'aliquota applicata all'estero, minore risulterà la tassazione interna. Come conseguenza di ciò, generalmente, viene utilizzato il metodo del credito ordinario. Tale secondo sistema determina il credito entro il limite dato dall'ammontare d'imposta nazionale che sarebbe stata dovuta relativamente al reddito estero. Anche qui è possibile avere due varianti del metodo del credito ordinario: limitazione assoluta e limitazione per Stato (la maggior parte dei Paesi membri dell'OCSE, applica quest'ultima).

Evidentemente, poi, nei casi in cui, anziché un utile, si verificasse una perdita, analogamen-

te, l'applicazione del metodo per l'eliminazione della doppia imposizione dovrà tenere conto delle regole previste dall'ordinamento interno in merito alla deduzione delle perdite, al fine di evitare che le stesse siano dedotte due volte: nello Stato estero e in quello di residenza.

Quanto all'Italia, si ricorda che il nostro Paese ha adottato il metodo del credito d'imposta, regolato dall'art. 165 del TUIR e applicabile a tutti i soggetti IRPEF e IRES, anche in caso di assenza di Convenzione.

## 2 - La normativa nazionale

In tema di ordinamento interno, la norma di riferimento è ovviamente il TUIR, il quale, all'art. 23, determina, innanzitutto, l'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti (con l'elencazione di tutte le tipologie di reddito previste) e introduce il concetto di "stabile organizzazione" con riguardo ai tipi di reddito che: *"Si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti..."*

La "stabile organizzazione" è un principio del diritto tributario che collega a uno Stato il reddito derivante da un'attività economica svolta sul suo territorio da un'impresa non residente. In tal modo, il reddito prodotto viene sottoposto a tassazione anche nello Stato della fonte, cioè nello Stato dal quale il reddito effettivamente proviene. E', dunque, evidente la particolare importanza che riveste detto concetto, sul quale, oltre alle varie interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate (come facilmente immaginabile) esiste una pletora di decisioni della Giurisprudenza di Legittimità.

Senza pretesa di esaustività, non richiesta nella presente sede, pare più che mai opportuno riportare, pertanto, determinate indicazioni al riguardo.

Gli elementi costitutivi della stabile organizzazione sono:

1. l'elemento oggettivo: presenza di una sede d'affari;
2. l'elemento temporale – spaziale: permanenza nel tempo dell'organizzazione;
3. l'elemento di collegamento: svolgimento dell'attività mediante la sede d'affari.

Per esempio: secondo l'art. 162 del TUIR, sono esclusi dal concetto di "stabile organizzazione" i depositi di merci appartenenti all'impresa, a qualsiasi fine destinati, e le sedi che servono per l'esposizione o la consegna delle stesse merci.

La Corte di Cassazione (Ordinanza 7851 del 23 aprile 2004), ha avuto modo di precisare quanto segue:

*"Il problema è stato considerato, soprattutto nell'ottica del transfert pricing, nell'ambito dell'elaborazione di regole omogenee in materia di attribuzione di profitti alla stabile organizzazione e, quindi, di attribuzione di costi, anche derivanti da servizi che la società madre ha prestatato alla propria struttura secondaria. L'art. 7, comma 2, del modello OCSE di convenzione contro la doppia imposizione prevede che: Quando un'impresa di uno Stato contraente svolge la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, in ciascuno Stato contraente vanno attribuiti a detta stabile organizzazione gli utili che si ritengono sarebbero stati da essa conseguiti se si fosse trattato di un'impresa distinta e separata svolgente attività identiche o analoghe, in condizioni identiche o analoghe e in piena indipendenza dall'impresa di cui costituisce una stabile organizzazione. Il terzo comma stabilisce che: Nella determinazione degli utili di una stabile organizzazione, sono ammesse in deduzione le spese sostenute per gli scopi perseguiti dalla stabile organizzazione, comprese le spese di direzione e le spese generali di amministrazione, sia nello*

*Stato in cui è situata la stabile organizzazione, sia altrove".*

In relazione al diritto comunitario, l'art. 9, paragrafo 1, della sesta Direttiva, peraltro con riferimento alla sola fiscalità indiretta, dispone che il luogo della prestazione di servizi dev'essere individuato nel *"luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa"*.

Secondo la giurisprudenza comunitaria, il centro di attività stabile deve presentare tre caratteristiche basilari:

- I) un grado sufficiente di permanenza in un luogo fisso nello Stato di non residenza;
- II) la presenza di elementi tecnici e anche umani;
- III) l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA.

Ne risulta, dunque, una nozione leggermente diversa rispetto alle definizioni date dall'Agenzia delle Entrate, specie con riguardo alla necessaria presenza del fattore umano e alla rilevanza delle operazioni ai fini IVA.

Nel sistema delle imposte sui redditi, la stabile organizzazione rappresenta una struttura che localizza in un territorio il reddito prodotto da un'impresa non residente, per cui svolge una funzione di ripartizione del reddito fra due Stati. A tal fine è prevista la definizione di stabile organizzazione nella normativa interna (art. 162 del TUIR) e in quella convenzionale (art. 5 del Modello di Convenzione OCSE). L'art. 162, salvo alcune differenze, riprende la struttura e il contenuto dell'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE contro la doppia imposizione.

Con il termine "stabile organizzazione", l'art. 5 del modello OCSE identifica, in via generale,

una “sede fissa di affari in cui l’impresa esercita in tutto o in parte la sua attività”, evidenziando sostanzialmente due elementi caratteristici:

- 1) l’esistenza di un’installazione fissa in senso tecnico (locali, materiali, attrezzature);
- 2) lo svolgimento, per mezzo di tale struttura, di un’attività economica.

Tuttavia, è possibile ritenere la presenza di una stabile organizzazione anche quando, pur mancando l’installazione fissa, l’imprenditore straniero si serva di persone che svolgano l’attività in suo nome, disponendo ed esercitando abitualmente il potere di concludere contratti in nome e per conto dell’impresa. Nel concetto di “stabile organizzazione” sembrerebbe, dunque, che possa escludersi che la struttura organizzativa debba essere di per sé dotata di autonomia gestionale o contabile: inoltre l’accertamento dei requisiti del “centro di attività stabile” o di “stabile organizzazione”, ivi compresi quello di dipendenza e quello di partecipazione alla conclusione di contratti, ovvero anche alle sole trattative in nome della società estera (pure al di fuori di un potere di rappresentanza in senso proprio), deve essere condotto non solo sul piano formale, ma anche e in special modo su quello sostanziale, nel senso cioè che deve essere individuata l’esistenza di mezzi umani (personale dipendente) e di mezzi tecnici (materiali), impegnati ad assolvere nel territorio nazionale compiti operativi in favore e nei confronti della società estera.

Chiuso questo inciso afferente il concetto di “stabile organizzazione” (che pure meriterebbe maggiori approfondimenti, i quali però non si reputa opportuno sviluppare – come anzidetto – in questa sede), riprendiamo l’analisi del TUIR, per quanto qui di necessità espositiva.

Dopo aver visto, all’art. 23, applicazione dell’imposta ai non residenti, nel successivo art. 24 troviamo la determinazione di tale imposta. Il primo comma enuncia la norma di carattere ge-

nerale: *“Nei confronti dei non residenti l’imposta si applica sul reddito complessivo e sui redditi tassati separatamente”*; i commi successivi vi prevedono alcune eccezioni.

In particolare, nell’aggiunto comma 3 bis, si precisa:

*“In deroga alle disposizioni contenute nel comma 1, nei confronti dei soggetti residenti in uno degli Stati membri dell’Unione europea o in uno Stato aderente all’Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni, l’imposta dovuta è determinata sulla base delle disposizioni contenute negli articoli da 1 a 23, a condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio dello Stato italiano sia pari almeno al 75 per cento del reddito dallo stesso complessivamente prodotto e che il soggetto non goda di agevolazioni fiscali analoghe nello Stato di residenza”*.

Fondamentale importanza assume, poi, l’elencazione che il TUIR (art. 73) fornisce su chi sono i “soggetti passivi”:

- a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento CE n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento CE n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali;
- c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i *trust* che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale, nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non

residenti nel territorio dello Stato.

A completamento del suddetto elenco, la norma precisa: *“si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell’imposta si verifica in modo unitario e autonomo.*

*Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell’atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali”.*

Con espresso riferimento ai trust e al concetto di beneficiario individuato, come noto, l’Agenzia delle Entrate ha, poi, avuto modo di precisare nella sua circolare 48/2007, quanto segue:

*“Premesso che il presupposto di applicazione dell’imposta è il possesso di redditi, per “beneficiario individuato” è da intendersi il beneficiario di “reddito individuato”, vale a dire il soggetto che esprime, rispetto a quel reddito, una capacità contributiva attuale. E’ necessario, quindi, che il beneficiario non solo sia puntualmente individuato, ma che risulti titolare del diritto di pretendere dal trustee l’assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza.*

*Infatti, a differenza dei soci delle società trasparenti, che possono autonomamente stabilire i criteri di distribuzione degli utili societari, i beneficiari di un trust non hanno alcun potere in ordine all’imputazione del reddito del trust, cui provvede unicamente il trustee sulla base dei criteri stabiliti dal disponente.*

*Il reddito imputato per trasparenza verrà tassato secondo le aliquote personali del beneficiario. Naturalmente, l’effettiva percezione dei redditi da parte dei beneficiari rimane una mera movimentazione finanziaria, ininfluyente ai fini della determinazione del reddito. Ove abbia scontato*

*una tassazione a titolo d’imposta o di imposta sostitutiva in capo al trust che lo ha realizzato, il reddito non concorre alla formazione della base imponibile, né in capo al trust opaco né, in caso di imputazione per trasparenza, in capo ai beneficiari.*

*A una doppia imposizione ostano i principi generali dell’ordinamento interno che impediscono l’imposizione in capo a più soggetti passivi di redditi prodotti o realizzati in dipendenza di uno stesso presupposto (articolo 163 del TUIR).*

*Sulla base dei medesimi principi, i redditi conseguiti e correttamente tassati in capo al trust prima dell’individuazione dei beneficiari (quando il trust era “opaco”), non possono scontare una nuova imposizione in capo a questi ultimi a seguito della loro distribuzione”.*

In un trust opaco com’è quello discrezionale, quindi, in cui i beneficiari, pur essendo individuati, non hanno alcun diritto di pretendere quote di reddito, la tassazione si esaurisce comunque in capo al trust (IRES). Ogni eventuale successiva distribuzione in capo ai beneficiari non sconta alcuna imposizione.

Inspiegabilmente, peraltro, detta regola, secondo la stessa Agenzia (successiva circolare 61/2010), non è parimenti applicabile ai trust esteri discrezionali: in tale caso, infatti, la tassazione non si esaurisce più in capo al trust, ma va comunque a colpire i beneficiari residenti individuati, anche se questi ultimi, parimenti al caso del trust interno, non hanno alcuna capacità contributiva attuale.

L’art. 73 in esame, altresì, dispone: ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato.

Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Sta-

ti o territori non white list, in cui almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato non white list, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

La disposizione in parola, determina, poi, il concetto di "oggetto esclusivo" dell'attività.

*"L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti".*

Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti che detengono partecipazioni di controllo o sono controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o sono amministrati da un consiglio di amministrazione o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato. A tal proposito, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato.

Al Capo II, Titolo III (artt. 165 - 169), del TUIR, troviamo, infine, i redditi prodotti all'estero e i rapporti internazionali.

La prima di tali disposizioni delinea il credito

d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione. Se concorrono redditi prodotti in più Stati, la detrazione si applica separatamente per ciascuno Stato.

Nel caso di reddito d'impresa prodotto, da imprese residenti, nello stesso Paese estero, l'imposta estera ivi pagata a titolo definitivo su tale reddito eccedente la quota d'imposta italiana relativa al medesimo reddito estero, costituisce un credito d'imposta fino a concorrenza dell'eccedenza della quota d'imposta italiana rispetto a quella estera pagata a titolo definitivo in relazione allo stesso reddito estero, verificatasi negli esercizi precedenti fino all'ottavo. Per le imposte pagate all'estero, la detrazione spetta ai singoli soci nella proporzione ivi stabilita. Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente.

La norma successiva si occupa, invece, di uno dei temi più delicati e largamente ricorrenti in contenzioso: ossia, il trasferimento all'estero della residenza.

*"Il trasferimento all'estero della residenza dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che gli stessi non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. Si considerano in ogni caso realizzate, al valore normale, le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero".*

Notare che le perdite non compensate con i

redditi prodotti fino a tale periodo, sono computabili in diminuzione del reddito della stabile organizzazione.

Altra precisazione degna di attenzione: *“il trasferimento della residenza fiscale all'estero non dà luogo di per sé all'imposizione dei soci della società trasferita”*.

I soggetti che trasferiscono la residenza, ai fini delle imposte sui redditi, in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo inclusi nella *white list*, con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo sulla reciproca assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari, possono richiedere la sospensione degli effetti del realizzo ivi previsto.

A seguire, abbiamo le disposizioni in materia di imprese estere controllate (art. 167) e collegate (art. 168).

Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati non *white list*, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Tali disposizioni si applicano anche per le partecipazioni in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni situate in Stati non *white list*. Tali disposizioni non si applicano se il soggetto residente dimostra, alternativamente, che:

- a. la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento;
- b. dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati non *white list*.

La previsione di cui alla citata lettera a, non si applica qualora i proventi della società o altro

ente non residente provengono per più del 50% dalla gestione.

Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma, dai soggetti non residenti, non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione, anche negli esercizi precedenti. Le imposte pagate all'estero, sugli utili che non concorrono alla formazione del reddito, sono ammesse in detrazione fino a concorrenza delle imposte applicate, diminuite degli importi ammessi in detrazione.

La disciplina in parola trova applicazione anche nell'ipotesi in cui i soggetti controllati sono localizzati in stati o territori diversi da quelli ivi richiamati, qualora ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

1. sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;
2. hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica, nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari.

In ogni caso, le disposizioni in questione non si applicano se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale, previo interpello all'Amministrazione Finanziaria.

Le regole concernenti le società controllate si applicano, di norma, anche alle società collegate (partecipazione non inferiore al 20%; 10%, se società quotate in borsa), fatte salve alcune precisazioni.

I redditi del soggetto non residente oggetto di imputazione sono determinati per un importo corrispondente al maggiore fra:

- A. l'utile prima delle imposte risultante dal bilancio redatto dalla partecipata estera anche in assenza di un obbligo di legge;
- B. un reddito induttivamente determinato sulla base dei coefficienti di rendimento riferiti alle categorie di beni che compongono l'attivo patrimoniale.

A questo punto, il Legislatore ha provveduto ad aggiungere un articolo 168 bis, novellato: *“Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.”*

Detto articolo è di enorme importanza, giacché introduce, quale principale caratteristica afferente i Paesi non *white list*, non più il basso (o inesistente) livello di tassazione fine a sé stesso, quanto piuttosto la circostanza che si debba trattare di governi che non consentono - appunto, come da titolo - un adeguato scambio di informazioni con lo Stato italiano.

Dell'ultimo articolo del TUIR concernente l'argomento qui esposto (169 - Accordi internazionali), si è già detto in precedenza e non pare il caso di ripetersi ulteriormente.

### 3 - La Circolare 9/E del 5 marzo 2015

La circolare fornisce chiarimenti e nozioni operative sul funzionamento del sistema del credito per le imposte pagate all'estero (onde ovviare alla doppia imposizione internazionale), affrontando una normativa che risulta particolarmente complessa e insidiosa, la quale ha come obiettivo quello di consentire la fruizione di un credito d'imposta in base all'incidenza del reddito estero sul reddito complessivo Italiano.

Come abbiamo già avuto modo di precisare in precedenza, l'ordinamento italiano ha optato per il sistema del credito d'imposta, in coerenza con il principio generale di tassazione dei

residenti per tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti. Tale sistema - a differenza del diverso metodo dell'esenzione, che consolida sempre le imposte del Paese in cui il reddito è prodotto - rende definitivo il livello di imposizione più elevato (quello del Paese della fonte o quello del Paese di residenza). Con questo metodo, infatti, quando l'imposta estera, rispetto a quella dovuta in Italia (Paese di residenza del contribuente) è inferiore, occorrerà versare all'Erario italiano la differenza; viceversa, nell'ipotesi contraria, non si darà luogo alla "restituzione" dell'eccedenza, in quanto il credito compete solo fino a concorrenza dell'imposta italiana relativa al reddito estero.

In applicazione della norma convenzionale, il diritto al credito viene riconosciuto in riferimento a qualsiasi elemento di reddito che lo Stato della fonte ha assoggettato a imposizione, conformemente alla specifica Convenzione applicabile.

In mancanza di una Convenzione, invece, occorre fare riferimento all'articolo 23 del TUIR secondo cui, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, un reddito è da considerare come prodotto nel territorio dello Stato, quando sia possibile stabilirne il collegamento con una fonte produttiva situata in Italia.

L'istituto del credito d'imposta costituisce l'unico rimedio accolto dal nostro ordinamento contro la doppia imposizione internazionale e il recupero delle imposte pagate all'estero avviene mediante il meccanismo della detrazione stabilito nell'articolo 165 del TUIR. Di conseguenza, un'eventuale eccedenza di imposta estera rimasta a carico del contribuente non può essere dedotta, né è altrimenti recuperabile in Italia.

Per beneficiare del credito d'imposta previsto dall'articolo 165 del TUIR, è necessario che i redditi prodotti all'estero concorrano alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente. L'istituto non è, quindi, applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta o a imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di pre-

sentazione della dichiarazione dei redditi.

Si rammenta che il contribuente ha, comunque, facoltà di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva e in tal caso compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

In relazione, poi, al requisito del concorso del reddito estero al reddito complessivo, il comma 10 dell'articolo 165 del TUIR stabilisce che: *“Nel caso in cui il reddito prodotto all'estero concorra parzialmente alla formazione del reddito complessivo, anche l'imposta estera va ridotta in misura corrispondente”*.

Quanto alla tipologia di imposte, occorre tenere presente che le Convenzioni ispirate al Modello OCSE elencano i tributi rientranti nell'ambito del trattato al momento della sua stipula. Peraltro, nel caso in cui dovesse sorgere il dubbio che le imposte subentrate a quelle contenute nell'elenco originario abbiano natura e caratteri diversi da quelle sostituite, il contribuente potrà presentare istanza di interpello ordinario.

Analogamente, il contribuente potrà presentare l'istanza d'interpello pure nell'ipotesi in cui non sia stata stipulata una Convenzione contro le doppie imposizioni con lo Stato della fonte e sussistano obiettive condizioni d'incertezza sull'ambito applicativo dell'articolo 165 del TUIR, causate dalla natura del tributo estero.

Sempre con riferimento ai casi in cui manchi una convenzione contro le doppie imposizioni, qualora il reddito assoggettato a tassazione in un altro Stato non sia qualificabile, in base alla c. d. *“lettura a specchio”* dell'articolo 23 del TUIR, come *“reddito prodotto all'estero”*, le imposte estere non saranno accreditabili ai sensi dell'articolo 165 del TUIR. Pur tuttavia, limitatamente a questa particolare ipotesi, la circolare chiarisce che le imposte estere possono essere considerate componenti negativi ai fini della determinazione del reddito complessivo e che, pertanto, sono deducibili quali costi inerenti l'attività d'impresa.

Similare deduzione non potrà, invece, esse-

re accordata nelle ipotesi, diverse rispetto a quella prima descritta, in cui l'imposta pagata nello Stato estero, che risulti accreditabile ai sensi dell'articolo 165 del TUIR, non sia completamente detraibile per effetto del particolare meccanismo di funzionamento del *foreign tax credit*. Tale principio viene ribadito con riferimento sia ai casi di parziale concorrenza del reddito estero alla formazione del reddito complessivo - che comporta una corrispondente riduzione delle imposte estere riconosciute ai fini della concessione del credito - sia per le eccedenze di imposta che *“sopravvivono”* alla scadenza del periodo massimo in cui è consentito il riporto delle medesime.

Il totale dei crediti d'imposta, separatamente calcolati per ciascuno Stato, non potrà comunque superare l'ammontare dell'imposta netta dovuta in Italia.

La riduzione dell'imposta estera detraibile nei limiti della quota imponibile del reddito estero, non riguarda invece le ipotesi in cui - per effetto di differenti modalità di determinazione del reddito nei vari ordinamenti - l'ammontare del reddito estero assoggettato a tassazione in Italia non corrisponda al *quantum* tassato nello Stato estero. Ciò si verifica, a esempio, per il reddito delle stabili organizzazioni all'estero o per il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero, essendo diverse le regole di determinazione vigenti nei vari Paesi.

Particolari problemi sorgono, poi, in relazione agli utili che un soggetto residente ritrae dalla partecipazione a un'entità estera trasparente (ossia, tassata in Italia per trasparenza).

Nell'ordinamento interno la società in questione viene ricompresa tra i soggetti IRES, con la conseguenza che il reddito che il residente italiano ritrae dalla partecipazione in detta società assume rilevanza, ai fini fiscali, solo al momento della distribuzione. Tale reddito viene tassato in Italia come reddito di capitale oppure concorre alla formazione del reddito d'impresa se percepito da un soggetto IRES o da un soggetto IRPEF

in regime di impresa. In ogni caso la tassazione avviene in ossequio al principio di cassa.

Si verifica pertanto uno sfasamento temporale tra il momento in cui il reddito viene imputato e tassato in capo al socio italiano dell'entità trasparente nello Stato estero e il momento – successivo – in cui, a seguito dell'effettiva distribuzione, il reddito viene tassato nel nostro Paese.

Qualora non venga distribuito tutto il risultato dell'esercizio e il dividendo rappresenti solo una quota dell'utile, le imposte devono essere ridotte, naturalmente, in proporzione all'utile effettivamente distribuito.

Il comma 6 dell'articolo 165 del Tuir ha, inoltre, introdotto il meccanismo del riporto, all'indietro e in avanti (*"carry back"* e *"carry forward"*), delle eccedenze di imposta estera rispetto alla quota di imposta italiana relativa al medesimo reddito estero, nonché delle eccedenze di imposta italiana rispetto a quella estera pagata a titolo definitivo in relazione allo stesso reddito estero. Tale riporto, che copre un periodo complessivo di sedici esercizi, consente alle imprese residenti (nonché alle stabili organizzazioni in Italia di imprese estere) di utilizzare il credito anche in un periodo d'imposta diverso da quello nel quale il reddito estero ha concorso alla formazione dell'imponibile nazionale.

Un'altra ipotesi presa in esame dalla circolare è, poi, quella afferente un eventuale accertamento subito dal soggetto italiano nello Stato estero.

In tali evenienze, afferma l'Agenzia, occorre agire proporzionalmente anche in Italia, sia agli effetti del maggior reddito che, di conseguenza, del credito per le imposte effettivamente versate. In ogni caso, il reddito estero che sia stato accertato nel Paese di produzione si considera non dichiarato, con conseguente indetraibilità della relativa imposta, qualora in dichiarazione non risulti indicato un reddito derivante dalla medesima fonte produttiva e appartenente alla medesima categoria.

I diversi criteri di determinazione del reddito d'impresa possono comportare che il reddito di una stabile organizzazione assuma valore positivo per lo Stato della fonte (ove, quindi, sono prelevate le relative imposte) e valore negativo o pari a zero per lo Stato di residenza.

Può, inoltre, verificarsi che nel medesimo Stato un'impresa produca singoli redditi (*royalties*, interessi) assoggettati a tassazione, e una perdita derivante dalla stabile organizzazione; sicché il reddito netto prodotto in tale Stato risulta complessivamente pari a zero o negativo.

In questa fattispecie, nella quale è necessario tenere conto che l'impresa ha effettivamente prodotto redditi esteri, si ritiene possibile memorizzare le intere imposte assolte all'estero nel "basket" delle eccedenze di imposta estera sulla quota d'imposta italiana.

Nell'ipotesi in cui l'imposta estera si rende definitiva, in tutto o in parte, in esercizi successivi a quello di appartenenza del reddito estero, è necessario rideterminare il credito spettante, tenendo conto degli elementi reddituali, della quota di imposta italiana e dell'imposta netta del periodo di appartenenza del reddito, nonché delle imposte estere complessivamente pagate.

Si rammenta, inoltre, che le disposizioni del comma 6 dell'articolo 165 del TUIR, applicabili al *"reddito d'impresa, prodotto da imprese residenti, nello stesso Paese estero"*, sono entrate in vigore il 1° gennaio 2004. Conseguentemente, come è stato precisato nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione, la memorizzazione delle eccedenze è stata possibile soltanto per i redditi d'impresa prodotti a decorrere da tale data e non è stata riconosciuta per le imposte estere relative ai redditi prodotti prima del 1° gennaio 2004, anche se pagate successivamente.

Le eccedenze di imposte estere che si formano a seguito della riliquidazione prevista ai sensi del comma 7, art. 165, TUIR, assumono, ai fini del riporto, la classe di anzianità del periodo in cui le imposte estere da cui derivano sono state

pagate. Esse, quindi, si cumulano con le altre eventuali eccedenze di imposte estere relative al reddito prodotto nel medesimo periodo in un determinato Stato. Qualora, invece, dal reddito di periodo si generi un'eccedenza dell'imposta italiana, quest'ultima è immediatamente compensabile con l'eccedenza di imposta estera sorta nello stesso periodo, in relazione ai redditi precedentemente prodotti.

In applicazione del principio della *“per country limitation”* (comma 3, art. 165, TUIR), la determinazione delle detrazioni spettanti a titolo di foreign tax credit e delle eventuali eccedenze deve essere effettuata separatamente Stato per Stato.

Nell'intenzione del legislatore l'istituto del riporto delle eccedenze è finalizzato a consentire il recupero del credito inutilizzato per imposte pagate all'estero. Un'interpretazione rispettosa della ratio dell'istituto del riporto, non può che consentire – appunto – la *“riportabilità”*, a titolo di eccedenza, della differenza tra la sommatoria dei crediti d'imposta riferibili a ogni Stato estero, calcolati con riferimento alla corrispondente imposta lorda italiana, e il credito d'imposta globale che trova capienza nell'imposta italiana netta.

Si ritiene che non possa essere disconosciuto il metodo convenzionale di riparto che permette l'attribuzione del credito detraibile e dell'eccedenza utilizzabile all'uno o all'altro Stato, in funzione di valutazioni operate dal contribuente. Tuttavia, un'allocazione discrezionale delle maggiori eccedenze d'imposta estera tra i vari Stati esteri non può che avvenire sempre nel rispetto del citato principio della *“per country limitation”*. Pertanto, il contribuente, nel riallocare in modo discrezionale le maggiori eccedenze di imposta estera, dovrà considerare che a ciascuno Stato non può essere attribuita una detrazione maggiore di quella massima spettante avendo riguardo alla corrispondente imposta lorda italiana, né un'eccedenza di imposta estera maggiore di quella che trova capienza nell'imposta estera effettivamente pagata.

Nel rispetto dei limiti sopraesposti, il metodo discrezionale di riparto sopraindicato, a parere dell'Agenzia delle Entrate, sembra essere quello che meglio consente di soddisfare l'obiettivo perseguito dal legislatore delegato nel prevedere l'istituto del riporto delle eccedenze, rinvenibile nella relazione illustrativa, e comunque quello di *“evitare gli inconvenienti derivanti dalle differenze che si hanno, in termini di valore assoluto, tra l'imposta estera e la corrispondente imposta italiana dovuta ai più svariati motivi”*. La possibilità di utilizzare liberamente le eccedenze d'imposta estera, nei limiti menzionati, appare inoltre il metodo più idoneo al fine di eliminare la doppia imposizione giuridica, in linea con l'obbligo assunto dallo Stato italiano, nell'ambito delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, di accordare il credito per le imposte pagate negli altri Stati contraenti in conformità alla specifica convenzione applicabile.

La corposa circolare dell'Agenzia si conclude con un intero capitolo dedicato alle stabili organizzazioni e al relativo riconoscimento del credito d'imposta.

L'articolo 165 del TUIR è applicabile ai soggetti residenti nel territorio dello Stato nel cui reddito complessivo confluiscono anche i redditi di fonte estera. La necessaria qualifica di soggetto residente porterebbe a escludere dal campo di applicazione soggettivo tutti i *“non-residenti”* e, con essi, anche le stabili organizzazioni di soggetti esteri. Tuttavia, poiché l'art. 165 del TUIR non esclude esplicitamente il credito d'imposta per i soggetti non residenti, l'applicabilità di tale disposizione anche alla stabile organizzazione di un soggetto estero e, quindi, a un soggetto non residente, può essere desunta indirettamente dal combinato disposto dell'articolo 152 del TUIR e dell'articolo 81 del TUIR. Infatti, poiché anche i redditi di fonte estera concorrono a formare il reddito imponibile in Italia di una stabile organizzazione, a quest'ultima spetta il credito per le imposte pagate all'estero sui redditi ivi prodotti. E ciò vale anche se

la stabile organizzazione appartiene a una persona fisica non residente.

Il riconoscimento alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, del credito per le imposte pagate all'estero, risulta coerente con i principi affermati in sede OCSE. In particolare, il principio di non discriminazione, sancito dall'articolo 24 del Modello OCSE, stabilisce che l'imposizione di una stabile organizzazione che un'impresa di uno Stato contraente ha in un altro Stato contraente non dovrà essere meno favorevole di quella riconosciuta alle imprese, operanti nel medesimo settore, residenti in tale ultimo Stato. Il paragrafo 67 del Commentario al menzionato articolo 24, d'altronde, chiarisce che, in condizioni di reciprocità, se una stabile organizzazione riceve redditi esteri che sono inclusi nei suoi utili imponibili, è corretto concedere alla stessa un credito per le imposte estere prelevate su tali redditi, qualora la legislazione interna riconosca tale credito alle imprese residenti.

Purtuttavia: *“Se il Paese della fonte ha prelevato le imposte sulla base di una Convenzione contro le doppie imposizioni in vigore con il Paese di residenza della casa madre, le imposte estere rilevanti ai fini del foreign tax credit non potranno eccedere quelle che il Paese della fonte avrebbe prelevato qualora fosse stata applicabile la Convenzione con l'Italia nei confronti di un soggetto ivi residente. Ciò in quanto non si ritiene possibile riconoscere alle stabili organizzazioni situate nel territorio nazionale un credito per imposte estere in misura superiore a quello che sarebbe stato concesso a un soggetto residente”.*

Le imprese italiane che operano per il tramite di una stabile organizzazione situata in un altro Paese, possono essere assoggettate a tassazione in una molteplicità di Paesi terzi in relazione a elementi di reddito (in particolare, dividendi, interessi e *royalties*) attribuibili alla predetta stabile organizzazione. Nel caso in cui lo Stato della fonte sia diverso dallo Stato in cui è localizzata la stabile organizzazione dalla quale deriva il reddito estero del soggetto residente, è

necessario chiarire se (e in che misura) il *foreign tax credit* possa essere riconosciuto.

L'Agenzia ritiene che il riconoscimento del credito per le imposte pagate dalla stabile organizzazione in un Paese diverso da quello di localizzazione, mediante la “lordizzazione” dell'imposta pagata in tale ultimo Stato, è subordinato alla sussistenza di condizioni di reciprocità. In altri termini, il credito d'imposta non sarà concesso al lordo delle imposte pagate nello Stato terzo qualora, al verificarsi della situazione speculare di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto residente in un altro Stato, tale ultimo Stato non riconoscesse, a sua volta, il credito per le imposte italiane al lordo di quelle pagate in un Paese terzo.

Può, infine, verificarsi anche il caso di società italiane con esercizio “a cavallo d'anno”, le quali operano attraverso stabili organizzazioni in Stati la cui legislazione prevede la necessaria coincidenza dell'esercizio con l'anno solare.

La mancata coincidenza dei periodi di imposta in Italia e nello Stato estero crea notevoli problemi in ordine alla corretta determinazione delle imposte estere rilevanti ai fini del foreign tax credit. Il reddito della stabile organizzazione sul quale sono calcolate le imposte dovute nello Stato estero, infatti, viene attribuito a due diversi esercizi della casa madre italiana. Pertanto, una società residente imputa all'esercizio che, in ipotesi, chiude al 30 giugno 2014, il reddito realizzato dalla stabile organizzazione nell'ultimo semestre 2013 e quello del primo semestre 2014, con la conseguenza che il reddito di fonte estera su cui sono calcolate le imposte dovute in Italia non coincide con il reddito su cui sono calcolate le imposte estere.

A causa di tale divergenza si rende, dunque, necessario individuare quale sia la corretta modalità applicativa dell'articolo 165 del TUIR. Orbene, l'Agenzia indica la seguente strada.

*“Il punto di partenza imprescindibile è rappresentato dall'imposta estera effettivamente versata. Tuttavia, poiché quest'ultima si riferisce al*

*reddito relativo alle operazioni economiche verificatesi nell'intero esercizio cui appartiene la frazione presa in considerazione nella redazione del bilancio della casa madre, occorre determinare, ai fini dell'applicazione dell'articolo 165 del TUIR, la quota di imposte gravanti sulla singola frazione che ha assunto, di volta in volta, rilevanza.*

*Ai fini della predetta operazione, si ritiene che il criterio maggiormente significativo debba essere rinvenuto nella ripartizione delle imposte estere gravanti sul reddito complessivo della stabile organizzazione in proporzione ai ricavi contabilizzati nelle due frazioni del medesimo esercizio che rilevano, a loro volta, temporalmente in due diversi esercizi della casa madre. Ciò in quanto l'utile di esercizio, su cui viene calcolata l'imposta estera, si forma in maniera proporzionale al conseguimento dei ricavi.*

*Questa scelta interpretativa consente di rispettare le condizioni fondamentali cui è subordinata la spettanza del credito di imposta, in quanto il reddito che concorre a formare l'imponibile della casa madre è sostanzialmente il medesimo reddito che è stato già tassato all'estero (sebbene in due periodi di imposta differenti) e le imposte estere detraibili sono imposte effettivamente versate, anche se la detraibilità delle stesse dalle imposte italiane avviene, pro quota, nei due esercizi della casa madre in cui confluiscono le due frazioni che compongono il medesimo periodo di imposta estero.*

*Tale soluzione non presenta profili di problematicità sul piano applicativo, in quanto i dati necessari per il calcolo del credito di imposta, come sopra delineati, sono nella disponibilità della casa madre.*

*Inoltre, l'eventualità che, al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi da parte dell'impresa residente, le imposte estere gravanti sulla frazione del periodo di imposta che confluisce nell'imponibile della casa madre, siano state liquidate ma non ancora definitivamente versate, non preclude al contribuente la*

*possibilità di utilizzare il relativo credito".*

Riprendendo per sommi capi quanto esposto, dunque, possiamo schematicamente riepilogare quanto segue.

Le condizioni per usufruire del credito per le imposte pagate all'estero sono:

- A) il reddito per il quale è stato versato il tributo deve essere prodotto all'estero (ex art. 23 TUIR), ovvero deve essere indicato nella convenzione contro la doppia imposizione;
- B) l'imposta pagata all'estero deve essere definitiva e irripetibile;
- C) l'imposta pagata all'estero deve essere un'imposta sul reddito (o assimilabile);
- D) il reddito tassato all'estero concorre alla formazione del reddito complessivo Italiano.

Accertate tali condizioni sarà possibile procedere al calcolo dell'agevolazione.

- I) Individuare la quota delle imposte pagate a titolo definitivo, non in base alle eventuali certificazioni ricevute dai committenti esteri, ma in relazione alla normativa fiscale dello stato impositore.
- II) Computare il credito in Italia (con riguardo alle imposte versate) in proporzione all'incidenza del reddito estero su quello complessivo Italiano.

Al riguardo, si consiglia di conservare sempre adeguata documentazione che giustifichi la stima del reddito estero con indicazione dei ricavi conseguiti all'estero e i relativi costi imputati.

Il credito spettante sarà uguale al minore tra:

- l'imposta pagata all'estero;
- la quota dell'imposta lorda italiana (pari all'imposta italiana rapportata alla quota di reddito estero sul reddito complessivo);
- l'imposta netta italiana.

Breve nota: è bene ricordare che la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi (ovvero, la mancata indicazione dei redditi esteri), comporterà la perdita del diritto al credito d'imposta, potendo, al più, sanare detta irregolarità mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa, sempre che – evidentemente – ne ricorrano i presupposti.

In chiusura, possiamo affermare che il rapporto tra reddito estero e reddito complessivo (al netto delle perdite pregresse) diventa fondamentale nella determinazione del credito d'imposta: quanto maggiore risulterà il rapporto, tanto più elevata sarà la quota di imposta italiana e, di conseguenza, il credito d'imposta potenziale.

#### 4 - Una recente pronuncia della Cassazione

Come facilmente comprensibile, l'argomento è di quelli che si presta a essere variamente interpretato e che risulta essere motivo di numerosi contenziosi, considerato che l'accertamento dei requisiti per la qualificazione dei soggetti fiscalmente residenti in Italia è questione di mero fatto che può essere risolta dall'Amministrazione Finanziaria solo in sede di accertamento e non di interpello interpretativo.

Senza pretesa di esauriente trattazione, pare logico, prima di chiudere il presente approfondimento, riportare una recente sentenza (che avevamo già avuto modo di commentare in altre sedi), particolarmente significativa: la Cassaz. 6501 del 31.03.2015 (menzionata in precedente paragrafo). In tale pronunciamento, gli ermellini affermano un importante principio che viene spesso disatteso dall'Agenzia delle Entrate nei suoi avvisi di accertamento.

*“I criteri per la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche sono dettati dall'articolo 2 del DPR 917/1986, il quale stabilisce come, ai fini delle imposte sui redditi, si considerino residenti nello Stato le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta si*

*trovino in una delle seguenti condizioni (tra loro alternative):*

- a) siano iscritte nelle anagrafi della popolazione residente;*
- b) abbiano la residenza nel territorio dello Stato;*
- c) abbiano il domicilio nel territorio dello Stato, ai sensi del codice civile.*

*Il comma 2 bis dell'articolo 2 del TUIR dispone che si considerano altresì 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.*

*Tale norma prevede una presunzione relativa di residenza per i cittadini italiani che trasferiscono la propria residenza o il proprio domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata. Al fine di essere esclusi dal novero dei soggetti residenti in Italia, ricade dunque su di essi l'onere di provare di risiedere effettivamente in quei Paesi o territori.*

*In altri termini: avere la sede principale dell'attività, sicché il centro degli interessi vitali del soggetto, va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi (Cassaz. 18 novembre 2011, n. 24246; Cassaz. 15 giugno 2010, n. 14434).*

*Mentre le relazioni affettive e familiari non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto abbia il più stretto collegamento (Cassaz. 24246/2011 cit.; Cassaz. 1 novembre 2001, n. 13803)“.*

A parere dei Giudici di piazza Cavour, dunque, la presunzione (agli effetti fiscali) della residenza italiana dei cittadini trasferitisi in Paesi aventi un regime tributario privilegiato, sostenuta sul mero rilievo della permanenza in Italia delle proprie relazioni affettive e familiari, non

---

ha alcuna valenza laddove il contribuente sia in grado di fornire la prova contraria concernente l'effettività della sua residenza all'estero, durante la maggior parte del periodo d'imposta.

Non solo: è la nazione in cui si trova il centro dei propri affari giuridici ed economici a prevalere (quanto all'attribuzione della residenza – anche fiscale), rispetto al fatto che permangano in Italia le relazioni affettive e familiari, le quali ultime assumono – nei confronti del prioritario elemento “economico” – un grado di importanza minore e non possono costituire indizio definitivo se non corroborate da altri criteri probatori.

In quest'ultimo caso, la S.C. ha chiaramente espresso un basilare principio interpretativo della norma. Peraltro, esistono svariate situazioni nella quali le decisioni appaiono particolarmente difficili e aleatorie, implementando notevolmente il numero delle liti.

Per deflazionare il contenzioso, a parere di chi scrive, sarebbe dunque auspicabile l'introduzione di strumenti, quanto meno, volti a prevenire l'insorgere di contestazioni, conferendo al diritto tributario quell'agognata certezza che, vanamente, si va cercando da tempo e che, anziché apparire più vicina, sembra si stia allontanando sempre di più.



# Riflessioni in tema di confisca di beni societari e reati fiscali commessi dal legale rappresentante dell'ente: la forza interpretativa nella tensione elastica del linguaggio.

di Domenico Pignoloni

Avvocato

*“Il segreto non sta nella soluzione,  
ma nel processo che ha occupato la mente.”*

*(Tiziano Terzani)*

*“La sentenza non viene ad un tratto,  
è il processo che poco a poco si trasforma in sentenza.”*

*(Franz Kafka)*

## 1. Breve premessa

Con il presente lavoro s'intendono evidenziare gli snodi ermeneutici intorno ai quali la più recente giurisprudenza, afflitta da una confusione concettuale foriera di esiti eversivi sul piano sistematico, si è espressa.

Due, in particolare, i profili che involgono il tema in analisi. Il primo attiene all'individuazione delle componenti strutturali del profitto del reato e la loro doverosa tipizzazione: forzando il valore semantico dei termini *vantaggio* e *profitto*, il profitto confiscabile sembra aver ormai smarrito i suoi tratti distintivi per trasformarsi in un *vantaggio* dai contorni indefiniti e dal perimetro tanto evanescente da giungere a ri-

comprendere qualunque risparmio di spesa.<sup>1</sup> Il secondo attiene, invece, al nesso di derivazione causale del profitto dal reato, ove si assiste già da tempo alla progressiva dissoluzione ed erosione del canone della pertinenzialità, indefettibile condizione per la confisca diretta, in favore di quello della fungibilità. Ma quest'ultimo, rappresentando un attributo proprio della cosa in sé, nulla ha a che vedere con il nesso di pertinenzialità, che invece è espressione di un giudizio di relazione che costituisce una caratteristica estrinseca della cosa, inerendo il legame eziologico di provenienza della *res*.<sup>2</sup> Tuttavia,

1 Il profilo in questione involge, a titolo esemplificativo, la questione della estensione del concetto di profitto ai risparmi di spesa, ai crediti, all'avviamento commerciale, alle somme di cui la persona, fisica o giuridica, dispone per effetto dell'inadempimento di obblighi di fare o di pagamento, ad eventuali costi deducibili.

2 Sul punto si veda Paliero C.E. - Mucciarelli F., *Le Se-*

tale approdo ermeneutico comporta un effetto tanto inevitabile quanto giuridicamente non sostenibile: nel caso di beni fungibili la confisca si tradurrebbe sempre in una confisca per equivalente.<sup>3</sup>

Procediamo con ordine.<sup>4</sup>

## 2. Il controverso oggetto della confisca: le componenti strutturali del profitto del reato e la loro doverosa tipizzazione

Come noto, si tratta di una delle questioni più discusse dalla giurisprudenza e dalla speculazione dottrinale<sup>5</sup> di questi ultimi anni; ed è proprio alla più recente giurisprudenza di legittimità che si deve quel minimo di organicità sistemica esistente in materia e formatasi nel tentativo di porre alcuni punti fermi (sempre provvisori), corrispondenti ad altrettanti arresti della Suprema Corte.<sup>6</sup>

Questi possono essere così sintetizzati:

- ✓ il profitto, per essere *tipico*, nel senso cioè di essere rilevante ai fini della confisca, deve derivare in maniera immediata e *provabile* in giudizio dal reato contestato, ovvero deve essere dotato del requisito della *pertinenzialità* (principio di derivazione causale del profitto dal reato)<sup>7</sup> ;
- ✓ tale collegamento della *pertinenzialità* profitto-reato incontra il limite del requisito dell'*immediatezza del reimpiego/trasformazione*, senza il quale il profitto corre il rischio di non essere più materialmente identificabile e, di conseguenza, probatoriamente *riconoscibile* <sup>8</sup>;
- ✓ il profitto, proprio in virtù del principio di causalità sopra esposto, per essere tipico, deve essere *materiale ed attuale*, esulando così, per sua natura, sia dalla sfera oggettiva delle mere *potenzialità* (si sconfinerebbe allora nella *più ampia* categoria del *vantaggio*), sia dalla sfera soggettiva delle *intenzioni finalistiche* che possono governare e orientare la condotta stessa (si retrocederebbe, allora, alla *diversa* categoria dell'*interesse*). Sicché esso deve sempre corrispondere a un mutamento della situazione patrimoniale del suo beneficiario attraverso la creazione, trasformazione o l'acquisizione di cose su-

*zioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, Milano, 2015.

3 Il problema riguarda, in particolare, la possibilità di sottoporre a confisca anche le cd. *utilità indirette*, ovvero quelle utilità che non sono legate al reato da un nesso di derivazione causale immediato.

4 Occorre precisare, tuttavia, che i due profili menzionati, quello strutturale e quello causale, non sono coincidenti, ben potendo un'utilità derivare direttamente dal reato e non essere riconducibile al concetto di profitto.

5 Cfr. Alessandri A., *Criminalità economica e confisca del profitto*, in *Scritti in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di E. Dolcini e C.E. Paliero, t. III, Milano, 2006, 2107 ss.; Bottalico F., *Confisca del profitto e responsabilità degli enti tra diritto ed economia: paradigmi a confronto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, 1749 s.; Maugeri A.M., *La confisca per equivalente - ex art. 322-ter - tra obblighi di interpretazione conforme ed esigenze di razionalizzazione (nota a Cass. pen., sez. un., 25 giugno 2009, n. 38691, Caruso)*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011, 777 ss.; Grasso G., (*sub*) Art. 240, in Romano M., Grasso G., Padovani T., *Commentario sistematico del codice penale*, vol. III, 2a ed., Milano, 2011, 611 ss.; Veneziani P., *La punibilità. Le conseguenze giuridiche del reato*, in *Trattato di Diritto penale*, dir. da Grosso C.F., Padovani T., Pagliaro A., Parte generale, t. II, Milano, 2014, 515 ss.

6 Fidelbo G., *La nozione di profitto confiscabile nella giurisprudenza delle sezioni unite della Corte di cassazione*, in *Corte di Cassazione - Ufficio del Massimario - Settore Penale - Orientamento di Giurisprudenza*, Rel. n. 41/2014, Roma, 2014.

7 Cfr. Cass. pen., sez. un., 27 marzo 2008 (dep. 2 luglio 2008), n. 26654, Pres. Gemelli, Rel. Milo, Imp. Fisia Itallimpianti Spa, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 1738 ss., con nota di Mongillo V., *La confisca del profitto nei confronti dell'ente in cerca di identità: luci ed ombre della recente pronuncia delle Sezioni Unite*, e più di recente, in conformità, Cass. pen., sez. VI, 20 dicembre 2013 (dep. 24 gennaio 2014), n. 3635, Pres. Agrò, Rel. De Amicis, Imp. Riva Fl.R.E. Spa, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 988 ss., con nota di Piergallini C., *Responsabilità dell'ente e pena patrimoniale: la Cassazione fa opera nomofilattica*

8 Cfr. Cass. pen., sez. un., 25 ottobre 2007 (dep. 6 marzo 2008), n. 10208, Pres. Battisti, Rel. Marasca, Imp. Miragliotta, in *Dir. pen. proc.*, 2008, 1295 ss., con nota di Lottini R., *La nozione di profitto e la confisca per equivalente ex art. 322 ter c.p.*, e, in conformità, Cass. pen., sez. un., 25 giugno 2009 (dep. 6 ottobre 2009), n. 38691, Pres. Gemelli, Rel. Fiale, Imp. Caruso, in *Dir. pen. e proc.*, 2010, 433 ss., con nota di Maiello V., *La confisca per equivalente non si applica al profitto del peculato*.

scettibili di valutazione economica, non potendosi considerare *profitto* un qualsivoglia *vantaggio* futuro, immateriale, o non ancora materializzato in termini strettamente economico-patrimoniali;<sup>9</sup>

- ✓ in particolare, quanto al denaro, esso può essere oggetto di confisca, ma ciò indipendentemente dalla sua natura di bene *fungibile*; nel senso che tale caratteristica non può far venir meno l'indispensabile requisito della *pertinenzialità*, esonerando il giudice dall'accertamento del collegamento causale;<sup>10</sup>
- ✓ quanto detto fin qui vale, non solo per il modello-base della confisca *diretta*, ma anche per il modello alternativo della confisca *per equivalente*, per cui, per l'identificazione del profitto confiscabile, non potrà prescindersi dai requisiti della materialità e pertinenzialità: semplicemente, nella sua applicazione *bifasica*, sull'accertato presupposto dell'indisponibilità del profitto nella sede di formazione originaria, a una prima fase di identificazione per il tramite dei requisiti della materialità/pertinenzialità, seguirà la fase di apprensione in una sede economica diversa;<sup>11</sup>
- ✓ con riguardo infine ai cd. *risparmi di spesa*, l'orientamento prevalente è nel senso di inscrivere nel profitto confiscabile, ma solo in termini di un ricavo *effettivamente* introitato e non decurtato dei costi che si sarebbero dovuti sostenere.<sup>12</sup>

9 Cfr. Cass. pen., sez. V, 28 novembre 2013 (dep. 4 marzo 2014), n. 10265, Pres. Oldi, Rel. Pistorelli, Imp. Banca Italease S.p.a., in CED Cass., rv. 258577.

10 Cfr. Cass. pen., sez. un., 24 maggio 2004 (dep. 9 luglio 2004), n. 29951, Pres. Marvulli, Rel. Fiale, Imp. Focarelli, in Fall., 2005, 1265 ss., con nota di Iacovello F.M., *Fallimento e sequestri penali*.

11 Cfr. Cass. pen., sez. VI, 26 giugno 2008 (dep. 13 novembre 2008), n. 42300, Pres. Oliva, Rel. Paoloni, Imp. Finanziaria Tosinvest Spa, in CED Cass., rv. 241332.

12 Cfr. Cass. pen., sez. V, 28 novembre 2013, n. 10265/2014, Banca Italease, cit.: "[...] vale a dire un risultato economico positivo concretamente determinato in misura maggiore di quanto avrebbe dovuto essere conseguito [...]".

L'intero quadro sistematico-ermeneutico sin qui descritto, ricavabile dalla visione complessiva della giurisprudenza di legittimità in materia, è stato, tuttavia, compromesso dalla cd. sentenza *Gubert* - Cass. Pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014) n. 105614 -, la quale intervenuta a dirimere il contrasto giurisprudenziale venutosi a creare sulla questione della sequestrabilità/confiscabilità diretta dei beni di una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa.

### 3. L'orientamento minoritario

Come rilevato dalla sezione rimettente, la terza della Suprema Corte, due sono stati gli indirizzi sino ad allora seguiti dalla giurisprudenza.<sup>13</sup>

Secondo un primo orientamento, nel caso di violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante nell'interesse della società, il sequestro preventivo e la successiva confisca per equivalente possono avere ad oggetto i beni della persona giuridica.<sup>14</sup> Ciò, perché, nonostan-

13 Per una loro puntuale ricostruzione, si vedano Trinchera T., *La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali*, in Diritto Penale Contemporaneo, Milano, 2015, e Cantone A., *Il punto sulla confiscabilità dei beni appartenenti alla persona giuridica per violazioni tributarie commesse dal suo legale rappresentante*, in Diritto.it, 2015, nonché Trinchera T., *Confisca per equivalente di beni appartenenti alla società e reati tributari: la parola passa alle Sezioni Unite*, in Diritto Penale Contemporaneo, Milano, 2015; Della Ragione L., *La confiscabilità per equivalente dei beni dell'ente per i reati tributari commessi dal legale rappresentante: in attesa delle Sezioni Unite*, in Diritto Penale Contemporaneo, Milano, 2015; Epidendio T., *Reati tributari e sequestro a fini di confisca di beni societari: un appunto a futura memoria, in attesa delle Sezioni Unite*, in Diritto Penale Contemporaneo, Milano, 2015.

14 Nella giurisprudenza di legittimità questo orientamento è stato seguito da Cass. pen., sez. III, 7 giugno 2011 (dep. 19 luglio 2011), n. 28731, Pres. Ferrua, Est. Squassoni, in *Diritto Penale Contemporaneo*, Milano, 2015, con nota di Della Ragione L., *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse dal legale rappresentante*; nella giurisprudenza di merito, invece, hanno seguito questo orientamento: Trib. Foggia, 27 dicembre 2010, G.i.p. Proitano, in *Diritto Penale Contemporaneo*, Milano, 2015, con

te il reato tributario sia addebitabile esclusivamente alla persona fisica, non si può non notare come le conseguenze patrimoniali del crimine si proiettino istantaneamente sulla società a favore della quale il reo ha agito. Ciò fa sì che la persona giuridica non possa considerarsi estranea al reato e possa, perciò, disporsi nei suoi confronti la confisca *diretta* - e il sequestro preventivo a ciò finalizzato - dei beni costituenti il profitto del reato, anche se la società non rappresenti un mero *schermo* e anche se la stessa non possa ritenersi responsabile dell'illecito dipendente da quel reato.

La pronuncia più significativa di questo indirizzo interpretativo è sicuramente rappresentato dalla sentenza n. 28731 del 7 giugno 2011 della Cassazione, per cui “[...] il reato è addebitabile all'indagato, ma le conseguenze patrimoniali ricadono sulla società a favore della quale la persona fisica ha agito, salvo che si dimostri che vi è stata una rottura del rapporto organico; questo principio, pacificamente accolto dalla giurisprudenza di legittimità, non richiede che l'ente sia responsabile ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001 [...] I beni sequestrati fanno, comunque, parte del patrimonio sociale la cui consistenza si connette attualmente anche all'illecito di cui il F. deve rispondere; dei beni, l'indagato aveva la libera disponibilità in quanto li gestiva. Pertanto - come correttamente osservato dal giudice di merito - la società ricorrente non può considerarsi terza estranea al reato perché partecipa

*alla utilizzazione degli incrementi economici che ne sono derivati; dal momento che il profitto non si può collegare, per la tipologia dell'illecito, ad un bene individuabile, il sequestro non poteva che essere disposto per equivalente [...]”.*

Dalla sentenza in esame, rappresentativa di questo primo orientamento, emergerebbe con forza che l'unico modo per la società di sottrarsi a questa riflessa co-responsabilità è di dimostrare la rottura del rapporto organico. Ma questo forse non è il male peggiore. Infatti la pronuncia degli ermellini è *ictu oculi* anacronistica quando afferma che “[...] la confisca per equivalente ha natura poliedrica ed anche sanzionatoria [...]”; ma questa poliedricità non ha più ragione di esistere dal momento che il carattere preminentemente sanzionatorio della confisca per equivalente rappresenta una conclusione ormai pacificamente acquisita dalla giurisprudenza a tutti i livelli: costituzionale (C. cost. ord. n. 301 del 2009; C. cost. ord. n. 97 del 2009), europeo (Corte EDU, sentenza n. 307A/1995, Welch c. Regno Unito) e di legittimità (ex pluribus, Cass., sez. II, 8 maggio 2008, n. 21566, Puzella, CED 240910; Cass., sez. III, 24 settembre 2008, n. 39173, p.m. in proc. Tiraboschi, CED 241034.). Del resto, è proprio la mancanza di pericolosità dei beni che ne costituiscono l'oggetto e l'assenza di un nesso di pertinenzialità fra il reato ed i beni stessi a rendere palese la caratteristica afflittiva di tale confisca. Il connotato di vera e propria sanzione penale implica necessariamente che la confisca per equivalente debba essere governata dai principi costituzionali di stretta legalità e di personalità della responsabilità penale.<sup>15</sup>

nota di Della Ragione L., *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse*; nonché, in relazione alla nota vicenda Unicredit, Trib. Milano, Sez. del Riesame, 28 novembre 2011 (dep. 15 dicembre 2011), Pres. Micara, Est. Tacconi, in *Diritto Penale Contemporaneo*, Milano, 2015, con nota critica di Mazza O., *La confisca per equivalente fra reati tributari e responsabilità dell'ente (in margine al caso Unicredit)*. Sull'argomento si vedano, tra gli altri, Traversi, *Confisca sui beni sociali per il reato tributario contestato al legale rappresentante*, in *Corr. trib.*, 2011, n. 35, 2885 - 2886; Iorio A. - Mecca S., *Cassazione: il punto sulla confisca per equivalente nei reati tributari*, in *Il Quotidiano Ipsoa*, luglio 2013; Pisani M., *Reati tributari del rappresentante legale della persona giuridica e sequestro per equivalente*, in *Il Fisco*, 2011 (Approfondimento) 4696; Ruggero G., *Inquadramento dogmatico e questioni applicative della confisca per equivalente in materia penal-tributaria*, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Econ.*, 2011, 4, p. 886.

15 Mazza O., *La confisca per equivalente fra reati tributari e responsabilità dell'ente (in margine al caso Unicredit)*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, Milano, 2015. Sulla diatriba confisca per equivalente: natura sanzionatoria o misura di sicurezza, copiosi sono i contributi tra cui Vitale F., *Le Sezioni unite sulla confisca per equivalente. Reati tributari e 231: una questione ancora irrisolta*, in *Arch. Pen. online*; nella stessa rivista Auriemma P., *La confisca per equivalente*; Balducci P., *La confisca per equivalente: aspetti problematici e prospettive applicative*, in *Dir. pen. processo*, 2011, n. 2, 230-233; Della Ragione L., *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, Milano, 2015

#### 4. L'orientamento maggioritario

Il dato dal quale ormai non si può più prescindere e sul quale si basa il secondo indirizzo giurisprudenziale, in cui si inserisce la sentenza *Gubert* delle Sezioni Unite, è proprio quello della natura penale della confisca.<sup>16</sup> Infatti partendo dalla premessa, ormai unanimemente condivisa, che la confisca *ex art. 322-ter c.p.* abbia natura sanzionatoria penale, la Suprema Corte ha dunque sottolineato che tale carattere afflittivo è parimenti riferibile alla confisca diretta come alla confisca per equivalente.

La confisca del profitto del reato (direttamente o per equivalente), infatti, non può che riguardare l'autore del reato tributario, perché legata alla pronuncia di una sentenza di condanna come atto terminativo del procedimento penale nei confronti della persona fisica. Ne consegue che quella che è stata pensata ed è nata come sanzione della persona fisica non può in nessun caso diventare sanzione della persona giuridica<sup>17</sup>, per cui non sarebbe ammissibile il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente dei beni appartenenti alla persona giuridica, quando si procede per violazioni finanziarie commesse dal legale rappresentante della società, salvo nel caso in cui la struttura societaria costituisca un apparato fittizio utilizzato dal reo all'esclusivo scopo di farvi confluire i profitti illeciti derivanti dai reati tributari.

La sentenza della Cassazione n. 25774 del 2012 sul punto è perentoria: “[...] *dalla natura di sanzione penale della confisca (per equivalente) deriva l'inapplicabilità dell'istituto nei confronti di un soggetto diverso dall'autore del reato ex art. 27, primo comma, Cost., a nulla rilevando, con*

*riferimento alle persone giuridiche, il cosiddetto rapporto di immedesimazione organica del reo con l'ente del quale con compiti o poteri vari fa parte [...]”.*

Come ha ben considerato Corso<sup>18</sup>, l'art. 322-ter c.p. ha in sé un limite ontologico insuperabile: essendo sanzione penale, non può che colpire l'autore del reato (nella specie) tributario; l'ente collettivo non può mai essere autore di un reato. Estendere la sanzione penale della persona fisica alla persona giuridica sarebbe atto contrario al principio di cui all'art. 27, co. 1, Cost., in quanto l'ente collettivo risponderebbe penalmente di un fatto altrui (della persona fisica); l'ente risponde di un fatto proprio (colpa di organizzazione) che è sanzionato amministrativamente e che non può essere sanzionato penalmente senza violare il principio di legalità e il principio di personalità della responsabilità penale.

Infatti, a favore di questa seconda soluzione, depone il dato normativo: gli illeciti penali tributari non figurano, come noto, nel novero dei reati presupposto che danno luogo alla responsabilità dell'ente e, dunque, non potrebbe trovare applicazione la speciale confisca *ex art. 19* del d.lgs. n. 231 del 2001.

#### 5. L'approdo (momentaneo) delle Sezioni Unite

Aderendo sostanzialmente al secondo orientamento sopra richiamato, con la sentenza *Gubert*, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno quindi fissato, in punto di profitto sequestrabile/confiscabile, i seguenti *differenti* principî di diritto rispetto al quadro sistematico-ermeneutico fin lì esistente:

<sup>16</sup> Cfr. Cass., Sez. III, 25 marzo 2014 (c.c. 11 febbraio 2014) n.13990 ; Id., Sez. III, 5 maggio 2014 (ud. 6 marzo 2014), n. 18311; Id., Sez. III, 20 settembre 2013, Salvatori, in Mass. Uff., n. 257353 ; Id., Sez. III, 23 ottobre 2012, Gimelelli, n. 254739; Id., Sez. III, 19 settembre 2012, Unicredit S.p.A., ivi, n. 254796. Etc.

<sup>17</sup> Cfr. Della Ragione L., *La confiscabilità per equivalente dei beni dell'ente per i reati tributari commessi dal legale rappresentante: in attesa delle sezioni unite*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, Milano, 2015.

<sup>18</sup> Cfr. Corso P., *Esclusa la confisca sui beni sociali per i reati tributari del rappresentante commessi nell'interesse dell'ente*, in *Corr. trib.*, 2012, 2551 ss. Si veda inoltre Gavioli F., *I beni della società non sono confiscabili*, in *Il Quotidiano Ipsosa*, luglio 2012.

- ✓ - innanzitutto, il profitto “[...] *deve intendersi comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto e immediato dall'illecito, ma altresì di ogni altra utilità che lo stesso realizza come conseguenza indiretta o mediata della sua attività criminosa [...]*”;
- ✓ - la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, è sempre confisca *diretta* e mai *per equivalente*;
- ✓ - nel caso dei reati tributari il profitto è costituito - ancora, testualmente - “[...] *da qualsivoglia vantaggio patrimoniale conseguito alla consumazione del reato e può dunque consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni dovuti a seguito dell'accertamento del reato tributario [...]*”.

L'impatto sul piano sia della logica giuridica che della sistematica dei principî che governano la materia, è pari a quello di una rivoluzione copernicana e le sue conseguenze sono riassumibili nei termini seguenti:

- ✓ - con radicale *revirement*, questa sentenza abbandona, in un tutt'uno, sia la tipizzazione del concetto di profitto in termini di materialità/effettività dell'incremento patrimoniale, sia l'aggancio al criterio della *pertinenzialità*;
- ✓ - attraverso il ricorso all'argomento della fungibilità, si oblitera di fatto, in un numero rilevantissimo, se non nella predominanza dei casi, il modello sanzionatorio della confisca *per equivalente* (il futuro dell'istituto), per ancorarsi al passato remoto della *confisca-misura* e ad un'opera di smaterializzazione del *topos*, ridisegnando un aleatorio concetto di vantaggio, anche in termini negativi, atti a ricomprendere qualsiasi forma di *risparmio di spesa*.

## 6. Profili penal-tributari

Si tratta ora di svolgere qualche breve e specifica considerazione sul versante penal-tributario più propriamente investito dalla decisione in commento.

A riguardo, occorre evidenziare preliminarmente che il *vantaggio* da reato tributario di tipo dichiarativo, ovvero il risparmio d'imposta in senso ampio, può essere assoggettato a confisca soltanto ed esclusivamente nella forma *per equivalente*: non può infatti sfuggire la portata della disposizione che ha esteso tale forma di ablazione ai reati tributari. Invero, è solo per effetto di tale innovazione legislativa<sup>19</sup> che è possibile superare l'ostacolo dell'assenza in *re-rum natura* di un profitto *diretto* derivante dal reato, potendosi così operare l'apprensione del *tantundem*, riferito al *vantaggio*.

Ma non a tutte le figure incriminatrici previste dal d. lgs. n. 74/2000 s'attaglia la proposta ermeneutica suggerita. Dal 2006, con l'introduzione di ipotesi di reato *ad hoc* per reprimere l'omesso versamento di tributi all'Erario, l'assetto del diritto penale tributario ha subito una significativa modifica: le incriminazioni in materia di omissioni contributive s'atteggiano, infatti, non già come fattispecie di *evento* derivante dall'induzione in errore del Fisco per effetto di condotte fraudolente (o comunque decettive), bensì come forme di pura e semplice ritenzione da parte del contribuente di somme di spettanza erariale (ritenute d'acconto certificate e I.V.A., ovviamente al netto di quella detraibile).

Se ora si prova a ricondurre l'attuale assetto normativo alle canoniche categorie penalistiche dei reati contro il patrimonio, poiché da tale matrice origina l'interesse pubblicistico in ambito fiscale, non è difficile avvedersi che i reati tributari tradizionali, ossia quelli a struttura dichiarativa, sono ipotesi speciali di truffa<sup>20</sup>, del-

<sup>19</sup> Il riferimento va all'art. 1 co. 143 l. n. 244/2007.

<sup>20</sup> Si veda Cass. pen., sez. un., 28 ottobre 2010 (dep. 19 gennaio 2011), n. 1235, Pres. Lupo, Rel. Fiandanese, Imp. Giordano, che ha espressamente escluso il concorso del de-

la quale ripetono lo schema, mentre gli omessi versamenti costituiscono, invece, forme di appropriazione indebita, in base alla quale alla scadenza del termine ultimo di corresponsione all'Erario di somme incassate dal contribuente quale sostituto d'imposta, ha luogo l'interversione del possesso sanzionata dall'art. 646 c.p.

Dalla differente struttura dei reati tributari *dichiarativi* rispetto a quella dei delitti tributari di *omesso versamento* derivano conseguenze di primo piano in ordine al profilo delle *utilità* illecite ritratte dall'autore del reato e al regime della confisca.

Invero, quanto ai primi, il *vantaggio* per il contribuente infedele equivale al risparmio di spesa in senso ampio, non collegato sul piano eziologico al reato, sicché il profitto *virtuale* conseguente alle condotte frodatrici e decettive potrà essere oggetto di apprensione unicamente nella forma *per equivalente*.

Diverso è per i reati di omesso versamento: qui, il profitto è direttamente connesso al fatto-reato, poiché le somme delle quali il contribuente si appropria, non versandole, erano bensì preesistenti nel patrimonio dello stesso, ma vincolate al soddisfacimento della pretesa erariale, e, una volta scaduto il termine di versamento (non essendo ipotizzabile prima di tale momento alcun rilievo penale a condotte *distrattive*), ha luogo *l'interversio possessionis*, sicché tali importi possono considerarsi *profitto* in senso stretto (*rectius*, eziologico) del reato, e come tali suscettibili di confisca diretta.

In tal modo inquadrata la questione, sembra meritevole di accoglimento - entro il predetto limite - l'approccio della sentenza in commento, posto che la fattispecie esaminata si riferiva a un omesso versamento di I.V.A. (art. 10-ter del d. lgs n. 74/2000), per sé suscettibile di generare un vero e proprio profitto in capo all'autore del reato (o al terzo beneficiario, quale la persona giuridica per conto della quale il legale

rappresentante agisce), come tale confiscabile in via diretta.

## 7. Considerazioni conclusive

Traendo le conclusioni di queste riflessioni, non resta che aspettare per vedere quali saranno i reali effetti di tale eversiva pronuncia, soprattutto alla luce del fatto che l'arresto è delle Sezioni Unite, e destinato, pertanto, nelle sue motivazioni di fondo, se non successivamente corrette, ad assurgere a *principio di diritto*. Non resta dunque che attendere, nella speranza di ricevere risposte più in linea con il rispetto del principio di garanzia da parte della Suprema Corte.

---

litto di truffa con quello di frode fiscale in forza del principio di specialità.

## ***Legittimo l'utilizzo dei dati contenuti nella lista Falciani***

*Commento a Corte di Cassazione Civile, Sez. VI, Ordinanze n. 8605 e 8606 del 28 aprile 2015*



di Maurizio Villani e Iolanda Pansardi

*Avvocati Tributaristi*

***“I dati della lista Falciani sono utilizzabili nell'accertamento tributario in quanto l'amministrazione finanziaria nel contrasto all'evasione fiscale può avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con la sola esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge o siano stati acquisiti in violazione di un diritto del contribuente”.***

E' quanto ha affermato la **Suprema Corte**, con le **ordinanze n. 8605 e 8606 del 28 aprile 2015**, secondo cui il documento contenente nomi di contribuenti presunti evasori (tra cui circa 7mila contribuenti italiani), sottratto alla banca svizzera Hsbc da un ex dipendente della stessa (l'informativo Hervè Falciani) è utilizzabile a favore del fisco.

In particolare, la controversia riguardava alcuni avvisi di accertamento ed atti di contestazione sanzioni notificati dall'Agenzia delle Entrate proprio sulla base dei dati contenuti nella lista. Tale elenco era stato sequestrato dalle autorità francesi e trasmesso alle autorità fiscali europee in ottemperanza alla direttiva 77/799/Cee, per giungere poi a maggio 2010 alla GdF ed alla Agenzia delle Entrate. Orbene, impugnati gli atti impositivi innanzi i giudici tributari, i contribuenti ottenevano pronunce favorevoli sia in primo grado che in appello. Infatti, le Commissioni tributarie ritenevano non utilizzabili i dati contenuti nella lista e conseguentemente annullavano gli atti impositivi del fisco laddove l'acquisizione documentale era illegittima in quanto le informazioni provenivano da reati perpetrati dall'ex dipendente (accesso abusivo a un sistema informatico, (art. 615-ter c.p.), appropriazione indebita di dati personali (articoli 846 e 61, n. 11, c.p.) ecc.). Si ricorda altresì che la Corte di Cassazione (n. 38753/2012), in un procedimento relativo alla “lista Falciani”, pur non pronunciandosi sulla sua utilizzabilità o meno, ha affermato che, qualora risulti l'acquisizione illecita dei documenti, allora questi non potranno essere utilizzati in sede dibattimentale. A tal proposito, la Corte d'Appello di Parigi<sup>1</sup> ha sancito l'illegittimità delle modalità attraverso le quali le autorità francesi sono venute in possesso della “lista Falciani”, negandone l'utilizzabilità ai fini accertativi. La sentenza è stata confermata dalla Corte di Cassazione francese.<sup>2</sup>

Ebbene l'Agenzia ricorreva dunque in Cassazione.

1 Sentenza 8 febbraio 2011.

2 Sentenza n. 11-13097 del 2013.

I Giudici Supremi così stabilivano che, esaminando il tema dell'utilizzabilità dei dati acquisiti dall'ufficio fiscale dalle autorità fiscali francesi in forza della dir.CEE 77/779, la Corte di giustizia<sup>3</sup> ha riconosciuto che la direttiva 77/799 non tratta del diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima, aggiungendo inoltre che spetta solo agli ordinamenti nazionali fissare le relative norme. **Si deve perciò concludere che il diritto dell'Unione non preclude ad un soggetto passivo la possibilità di mettere in discussione, nell'ambito di un procedimento tributario nazionale, la correttezza delle informazioni fornite da altri Stati membri ai sensi dell'art. 2 della direttiva 77/799.** In altri termini, se non può sostenersi che le modalità di acquisizione mediante strumenti di cooperazione ai fini della lotta all'evasione possano ex se rendere legittima l'utilizzabilità della documentazione trasmessa, non può nemmeno affermarsi, come invece ha ritenuto la CTR, che detti strumenti imponessero all'autorità italiana un'attività di verifica circa provenienza e autenticità della documentazione trasmessa, anche considerando che secondo la Corte di Giustizia la dir.77/799 persegue l'ulteriore finalità di consentire il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio nei vari Stati membri.<sup>4</sup>

E' poi errata la ritenuta inutilizzabilità -da parte della CTR- dei documenti in ragione della provenienza illecita- trafugamento dei dati bancari da parte di un ex dipendente della banca svizzera HSBC, F.H. acquisiti successivamente dall'autorità francese. Occorre, anzitutto escludere qualunque rilevanza ai fini del giudizio all'avviso espresso da Cass.pen.n.29433/2013 che, in ambito penale, ha escluso la legittimazione del contribuente a chiedere la distruzione dei documenti della Lista (OMISSIS), al cui interno si rinviene l'affermazione che detti documenti potrebbero costituire valido spunto di indagine ancorchè acquisiti illegalmente, al pari degli scritti anonimi- risolvendosi in un'affermazione che trova il suo ambito all'interno della disciplina processualpenalistica. In effetti, **la giurisprudenza di questa Corte è orientata a mantenere una netta differenziazione fra processo penale e processo tributario**, secondo un principio - sancito non soltanto dalle norme sui reati tributari<sup>5</sup>, ma altresì desumibile dalle disposizioni generali dettate dagli artt. 2 e 654 c.p.p., ed espressamente previsto dall'art. 220 disp. att. c.p.p., che impone **l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale, quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini della "applicazione della legge penale"**.<sup>6</sup>

Si riconosce quindi, generalmente, che *"...non qualsiasi irrivalenza nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.)."*<sup>7</sup> Tale prospettiva si collega al principio per cui nell'ordinamento tributario non si rinviene una

3 Corte giust., Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C-276/12.

4 Corte giust. 13 aprile 2000, causa C- 420/98,W.N., p.22.

5 D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 12, successivamente confermato dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20.

6 Cass. nn. 22984, 22985 e 22986 del 2010;Cass.n.13121/2012.

7 Cfr.Cass.n.24923/2011.

*disposizione analoga a quella contenuta all'art. 191 c.p.p., a norma del quale "le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate".* Ora, occorre evidenziare che non può porsi in discussione la legittimità dell'attività posta in essere dall'Amministrazione fiscale interna su impulso di quella francese in forza della dir.79/799/CEE, correttamente utilizzata nel caso di specie, anche in relazione a quanto sopra esposto.

Ed infatti, tanto il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, che l'art. 41, comma 2, e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 1, prendono esplicitamente in considerazione l'utilizzo di elementi "comunque" acquisiti, e perciò anche nell'esercizio di attività istruttorie attuate con modalità diverse da quelle indicate nel D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 33 e nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51. Tali disposizioni individuano, quindi, un principio generale di non tipicità della prova che consente l'utilizzabilità - in linea di massima- di qualsiasi elemento che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l'esistenza un fatto rilevante e non direttamente conosciuto. **Ciò che trova, peraltro, un limite quando gli elementi probatori siano stati direttamente acquisiti dall'Amministrazione in sprezzo di un diritto fondamentale del contribuente.**

Va dunque sottolineato, con riferimento al caso qui esaminato, che l'eventuale responsabilità penale dell'autore materiale della lista- questione che esula dalla vicenda processuale odierna, non risultando la condotta nemmeno posta in essere in Italia - e, comunque, l'illiceità della di lui condotta nei confronti dell'istituto bancario presso il quale operava non è in grado di determinare l'inutilizzabilità della documentazione anzidetta nel procedimento fiscale a carico del contribuente utilizzata dal Fisco italiano al quale è stata trasmessa dalle autorità francesi - v., sul punto, la già ricordata pronuncia della Cassazione penale francese del novembre 2013<sup>8</sup> che ha espressamente riconosciuto l'utilizzazione - addirittura in ambito penale - della Lista (OMISSIS) sul presupposto che al confezionamento eventualmente illecito delle prove non aveva cooperato l'autorità pubblica.

Né l'utilizzazione, nel procedimento amministrativo volto all'accertamento di violazioni di natura fiscale, dei documenti provenienti dalla lista (OMISSIS) determina una lesione di diritti costituzionalmente garantiti del contribuente.

L'attività anzidetta compiuta dall'amministrazione fiscale italiana su impulso di quella francese **non si pone, considerando quanto già esposto in ordine alla base legale che giustifica l'attività della p.a., in rotta di collisione con il diritto fondamentale alla riservatezza.**

Occorre rilevare che il legislatore, con la L. n. 413 del 1991 - art. 18- ha abrogato il "cd. *segreto bancario*" (cfr. Cass. n. 16874/2009) - secondo l'opinione prevalente traente origine da una norma consuetudinaria - e, per altro verso, la sfera di riservatezza relativa alle attività che gravitano attorno ai servizi bancari è essenzialmente correlata all'obiettivo della sicurezza e al buon andamento dei traffici commerciali.

---

8 Cour de Cassation criminelle, 27.11.2013, ric.13-85042.

Ciò consente di evidenziare che **i valori collegati al diritto alla riservatezza e al dovere di riserbo sui dati bancari sono sicuramente recessivi di fronte a quelli riferibili al dovere inderogabile imposto ad ogni contribuente dall'art. 53 Cost.** D'altra parte, sempre secondo la Corte costituzionale, *"...alla riservatezza cui le banche sono tenute nei confronti delle operazioni dei propri clienti non si può applicare il paradigma di garanzia proprio dei diritti di libertà personale, poichè alla base del segreto bancario non ci sono valori della persona umana da tutelare: ci sono, più semplicemente, istituzioni economiche e interessi patrimoniali, ai quali, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, quel paradigma non è applicabile"*.<sup>9</sup>

Del resto, l'esigenza primaria ben rappresentata dall'art. 53 Cost., che si sostanzia nei doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, alla quale si associa in modo altrettanto cogente l'obiettivo di realizzare una decisa "lotta" ai paradisi fiscali illecitamente costituiti all'estero, giustifica l'utilizzabilità delle prove acquisite dall'amministrazione con le modalità qui esaminate, trovando comunque copertura nel quadro normativo sopra menzionato e senza che possa dirsi esistente nell'ordinamento interno un principio opposto a quello appena esposto.<sup>10</sup>

**Nè appare profilabile la lesione dell'art. 24 Cost. se si accede all'idea che il contenuto della lista costituisce semplice indizio nel processo tributario** ed il giudicante di merito è tenuto a prenderlo in considerazione, pro o contro il fisco, nel quadro delle complessive acquisizioni processuali, con piena facoltà d'intervento delle difese.<sup>11</sup>

**Nemmeno può ipotizzarsi una lesione del cd. giusto processo per come tutelato dall'art. 6 CEDU.**

Quanto al carattere indiziario degli elementi originariamente raccolti dalle autorità francesi, la CTR ha omesso di considerare che **anche un solo indizio può risultare già di per sè idonei a giustificare la pretesa fiscale, essendo ormai ferma la giurisprudenza di questa Corte nel ritenere che in materia tributaria, è sufficiente, quale prova presuntiva, un unico indizio, preciso e grave** (ancorchè l'art. 2729 c.c. si esprima al plurale) e la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevolezza e probabilità.<sup>12</sup>

Nè può dubitarsi dell'utilizzabilità di informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative quali elementi di prova.<sup>13</sup>

Alla luce di tali principi processual-penalistici, i Giudici Supremi nella sentenza in commento, conclude-

9 V. sentt. nn.55 del 1968 e 22 del 1971.

10 In questa direzione v., ancora, Corte costituzionale tedesca, 9 novembre 2010 2 BvR 2101/09.

11 Cfr.Cass.n.16874/2009.

12 Cfr.Cass. n. 656/2014; Cass.n. 12438/2007; Cass.n.28047/2009; Cass.n.27063/2006.

13 Cass. 30 settembre 2011, n. 20032; Cass. 20 aprile 2007, n. 9402; Cass. 29 luglio 2005, n. 16032; Cass. 5 maggio 2011, n. 9876; Cass. 14 maggio 2010, n. 11785; Cass.n.2916/2013;v. anche Cass.n.3839/2009; Cass., 7 agosto 2008 n. 21271; Cass.n.4612, 4613 e 4614/2014.

---

vano che **sono perciò utilizzabili, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di un istituto bancario, senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente stesso e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari** (che non gode di tutela nei confronti del fisco). Spetterà quindi al giudice di merito, in caso di contestazioni fiscali mosse al contribuente, valutare se i dati in questione siano attendibili, anche attraverso il riscontro con le difese del contribuente.

Ecco che si può evincere che la lista Falciani dapprima non pregiudicherebbe il diritto di difesa ai fini dell'acquisizione illegittima perché semplice indizio valutabile pro e contro il contribuente, poi invece dovendo esaminarne la rilevanza diventa un indizio più che idoneo a determinarne la rettifica con la conseguenza che come accade oramai spesso siano prevalse le ragioni del fisco sottese a queste vicende.

Ebbene, tutto ciò posto, è auspicabile che come più volte ribadito in un mio progetto di decreto legislativo di riforma del processo tributario, in discussione al Parlamento, redatto a seguito della Legge n. 23 dell'11 marzo 2014 all'art. 10, che finalmente dopo anni di attesa ha delegato il Governo ad introdurre con i decreti legislativi norme per la revisione del processo tributario, l'inutilizzabilità delle prove acquisite illegittimamente non valga solo per il processo penale ma anche per il processo tributario.

## ***La notificazione all'epoca dell'atto impositivo***

*Commento a Commissione Tributaria Regionale Molise Campobasso Sez. II, Sent., 24-03-2015, n. 85*



di Gino Pappalardo  
Avvocato Tributarista

Una recente sentenza della **Commissione tributaria regionale di Campobasso** pone l'accento sulla questione della nullità di alcuni avvisi di accertamento ricevuti per posta in busta chiusa, conseguente alla nullità della loro notifica.

Nella realtà dei fatti in secondo grado, il Giudice tributario del capoluogo molisano nella **sentenza 85/2/2015** fa derivare la nullità dell'avviso dalla mancata compilazione della relazione di notifica posta in calce agli stessi avvisi, confermando peraltro l'assunto della Corte territoriale di Isernia oggetto di impugnazione da parte della Amministrazione finanziaria.

Sorge quindi, l'impulso ad esaminare il tema di non poco momento delle notificazioni, ancorché nella sua interezza, quantomeno in relazione alla mutata natura dell'atto-avviso di accertamento

### **Dall'atto impositivo a quello impositivo**

Il recente D.l. 78/2010 ha ridisegnato la procedura di riscossione dei tributi affrancandola dal ruolo e dalla cartella esattoriale.

Il nuovo atto di accertamento, infatti, assomma a sé la funzione impositiva, perché già titolo per l'esecuzione forzata, quella esecutiva, questa volta perché titolo per l'espropriazione forzata e quella monitoria, perché contiene l'invito ad estinguere il debito sotto la minaccia del pignoramento.

Queste tre funzioni sono incardinate in modo da dare un *"un carattere strutturalmente unitario ed inscindibile del nuovo atto, ..., con la conseguenza, tra l'altro, che un atto impositivo che difetti dell'intimazione al pagamento o dell'avvertenza che in difetto si procederà all'affidamento in carico agli agenti della riscossione, non solo non vale come titolo esecutivo o come precetto, ma non vale neppure come atto di imposizione, in quanto tutte e tre le funzioni e tutti e tre gli effetti che derivano dall'atto impositivo sono inscindibilmente collegate"*.<sup>1</sup>

Come detto, diversi sono gli effetti che si producono col decorrere dei termini<sup>2</sup> proprio a partire dal

<sup>1</sup> Cfr A.Carinci : Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex d.l. n°78 del 2010, in Riv. di Dir.Trib., 2011, I, pagg.159 e segg.

<sup>2</sup> Così testualmente, Cesare Glendi, Notifica degli atti impositivi e tutela cautelare ad essi correlata, in Diritto e pratica tributaria, n°3 del 2011:

momento in cui il soggetto acquisisce la conoscenza. Si pensi sul punto alla decorrenza dei termini concessi o per accedere ad eventuali istituti deflattivi, o per il pagamento integrale degli importi o, in caso di proposizione del ricorso per il pagamento parziale a titolo di riscossione provvisoria.

### La rilevanza del procedimento di notifica

La rilevanza di questo fenomeno di concentrazione, pertanto, si proietta fino al momento conclusivo della manifestazione del potere impositivo ed esattivo, cioè al momento della notifica dell'atto, quando "l'impoesattività" si esteriorizza verso il suo destinatario.

Adesso la formazione del titolo non preesiste alla notifica, ma dipende dalla stessa.

La notificazione, pertanto, assume il ruolo di componente costitutiva degli atti medesimi, sia per la appena affermata compenetrazione tra la natura esecutiva e quella impositiva degli atti, sia perché gli stessi sono recettizi e pertanto perfettibili solo se ed in quanto notificati.

Sul piano della disciplina positiva lo stesso art. 29, al 1o comma, sub a), D.l. 78/2010 parla di "*avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto*" e di "*connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni*".<sup>3</sup>

---

Seguendo il dato legislativo da questa «notifica» derivano:

- a) il termine (di sessanta giorni o di centocinquanta giorni, in caso di attivazione del procedimento per adesione, risultato infruttuoso) per impugnare gli atti «impoesattivi»;
- b) il termine (ancora di sessanta giorni, salvo le modifiche di cui sopra) per il pagamento degli importi indicati in tali atti, «ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso, e a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'art. 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602»;
- c) il termine (sempre di sessanta giorni salvo le varianti prorogatorie di cui sopra) per la maggiorazione degli «interessi di mora nella misura indicata dall'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati a partire dal giorno successivo dalla notifica degli atti» di cui trattasi;
- d) il termine (di sessanta giorni tout court) perché detti atti divengano «esecutivi»;
- e) il termine (anch'esso di sessanta giorni ut supra) dopo il quale potrà comunque essere immediatamente sperimentata la riscossione straordinaria dell'intero ammontare delle somme indicate negli atti (compresi interessi e sanzioni) «in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione»;
- f) il termine (di trenta giorni dopo il termine ultimo per il pagamento) per l'affidamento della riscossione delle somme richieste «in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata», oltre il quale termine può anche essere concessa la dilazione del pagamento prevista dall'art. 19 del d.p.r. n. 602 del 1973;
- g) il termine (di un anno) successivamente al quale l'espropriazione forzata non potrà essere iniziata senza essere «preceduta dalla notifica dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602».

<sup>3</sup> Art. 29 *Concentrazione della riscossione nell'accertamento* 1. Le attività di riscossione relative agli atti indicati nella seguente lettera a) notificati a partire dal 1° luglio 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, sono potenziate mediante le seguenti disposizioni: a) l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, (( degli )) importi stabiliti dall'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. L'intimazione ad adempiere al pagamento e' altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, anche ai sensi dell'articolo 8, comma 3-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dell'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e dell'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. In tali ultimi casi il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata; b) gli atti di cui alla lettera a) divengono esecutivi (( decorsi sessanta giorni dalla )) notifica e devono espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, e' affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata, con le modalità determinate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con il Ragioniere generale dello Stato; c)

Con un pacifico collegamento alla disciplina di riferimento espressa dall'art. 60 del d.p.r. n. 600 del 1973.

Usualmente per *notificazione* si intende, sia quella in senso stretto, nella quale il contatto tra l'autore dell'atto e il suo destinatario avviene per il tramite di un soggetto terzo all'uopo specificamente abilitato a svolgere l'attività di intermediazione fungendo così da vero e proprio "agente", sia quella in senso lato, comprendente il procedimento che, con specifico riferimento ai casi di utilizzo del servizio postale, comunemente si definisce "*notificazione diretta a mezzo posta*", connotando in tal modo come notifica a mezzo posta la mera trasmissione per posta fatta direttamente dall'autore dell'atto al suo destinatario.

Com'è noto, l'utilizzo del servizio postale non interferisce nella distinzione succitata, in quanto l'agente postale opera quale *nuncius* e ben possono quindi aversi "*comunicazioni a mezzo del servizio postale*", quando l'utilizzo del servizio postale è fatto direttamente dall'autore dell'atto, mentre si hanno "*notificazioni a mezzo del servizio postale*", quando a servirsi del servizio postale sia, non già direttamente l'autore dell'atto, bensì l'agente della notificazione.

Come è noto, tuttavia, col il termine notificazione si è finito per intendere sia quelle in senso stretto, sia quelle latu sensu intese cioè le comunicazioni.

Viepiù e sul punto, autorevolissima dottrina<sup>4</sup> sottolinea come sia invalsa la tendenza a ridurre l'ambito di applicazione della notificazione intesa in senso stretto, nel senso che per la maggior parte dei casi in

in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti di cui alla lettera a), la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata in carico agli agenti della riscossione anche prima dei termini previsti alle lettere a) e b); d) all'atto dell'affidamento e, successivamente, in presenza di nuovi elementi, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate fornisce, anche su richiesta dell'agente della riscossione, tutti gli elementi utili ai fini del potenziamento dell'efficacia della riscossione, acquisiti anche in fase di accertamento; e) l'agente della riscossione, sulla base del titolo esecutivo di cui alla lettera a) e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, procede ad espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo. Decorso un anno dalla notifica degli atti indicati alla lettera a), l'espropriazione forzata è preceduta dalla notifica dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

L'espropriazione forzata, in ogni caso, è avviata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo; f) a partire dal primo giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso, le somme richieste con gli atti di cui alla lettera a) sono maggiorate degli interessi di mora nella misura indicata dall'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica degli atti stessi; all'agente della riscossione spettano l'aggio, interamente a carico del debitore, e il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive, previsti dall'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112; g) ai fini della procedura di riscossione contemplata dal presente comma, i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati agli atti indicati nella lettera a) ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione secondo le disposizioni del presente comma; la dilazione del pagamento prevista dall'articolo 19 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, può essere concessa solo dopo l'affidamento del carico all'agente della riscossione e in caso di ricorso avverso gli atti di cui alla lettera a) si applica l'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; h) in considerazione della necessità di razionalizzare e velocizzare tutti i processi di riscossione coattiva, assicurando il recupero di efficienza di tale fase dell'attività di contrasto all'evasione, con uno o più regolamenti da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, anche in deroga alle norme vigenti, sono introdotte disposizioni finalizzate a razionalizzare, progressivamente, coerentemente con le norme di cui al presente comma, le procedure di riscossione coattiva delle somme dovute a seguito dell'attività di liquidazione, controllo e accertamento sia ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto che ai fini degli altri tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e delle altre entrate riscuotibili a mezzo ruolo.

4 Cesare Glendi, *Notifica degli atti impositivi e tutela cautelare ad essi correlata*, in Diritto e pratica tributaria, n°3 del 2011.

cui il dato legislativo positivo si riferisca alla notificazione, non sempre deve intendersi consequenziale l'applicazione delle disposizioni sulla notificazione intesa *strictu sensu*.

Ciò determina una sperequazione tra le garanzie rivolte principalmente verso il soggetto autore dell'atto a discapito, invece, di quelle sulla conoscibilità rivolte al destinatario.

Da un punto di vista concettuale, quindi, la maggior parte delle volte dicendo notificazione si realizza ciò che sul piano fattuale è una mera comunicazione.

### **La disciplina positiva**

In punto di disciplina positiva, l' art. 149 c.p.c., comma 2°. *espressis verbis* afferma: "...l'ufficiale giudiziario scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendovi menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in plico raccomandato con avviso di ricevimento. Quest'ultimo è allegato all'originale".

L'art. 14 della l. n. 890 del 1982, nella prima parte del 1° comma, inoltre stabilisce che "la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente deve avvenire con l'impiego di plico sigillato e può eseguirsi a mezzo della posta direttamente dagli uffici finanziari".

Nella seconda parte dello stesso 1° comma, peraltro, si precisa che "sono fatti salvi i disposti di cui agli articoli 26, 45 e seguenti del d.P.R 1973, n. 602 e 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600".

Il richiamato art. 60, d.P.R. 600/1973 rende obbligatoria l'intermediazione dell'agente della notificazione, con la precisazione che essa "è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio", anche tramite posta, a norma dell'art. 149 c.p.c., cioè con la redazione comunque di apposita relata di notifica, da uno di questi soggetti sottoscritta.

### **Vizio di notifica e raggiungimento dello scopo**

Volendo considerare, inoltre, la valenza dell'avviso ai fini dell'esecuzione coattiva, la norma, esclude l'ammissibilità dell'invio diretto per posta dell'atto proprio in ragione della sua prioritaria portata esecutiva che implica in ogni caso l'esistenza di una notifica ritualmente effettuata di tale atto, consacrata da una relata di notifica redatta a norma di legge, con valenza probatoria sino a querela di falso.

Per questa via, attesa la "pluridirezionalità" effettuale del nuovo atto «imposesattivo» e considerata la "conclamata" recettività dell'atto nella sua nuova configurazione, non può nemmeno prendersi in considerazione l'ipotesi di una sanatoria per raggiungimento dello scopo, perché, anzitutto è da ritenersi che il vizio della notifica riverberi i suoi effetti verso l'atto per il quale il procedimento di notifica è stato posto in essere concorrendo a perfezionarlo e secondariamente non serve più – soltanto - a dare accesso all'impugnativa del contribuente (*provocatio ad opponendum*), ma apre le porte, in quan-

to titolo esecutivo e atto di precetto, all'azione esecutiva e al pignoramento da parte dell'agente della riscossione.

Sul punto eloquente è la CTP di Treviso, sez.IV, n°5 del 6/2/2006: *"la presentazione del ricorso non può sanare, come invece sostenuto da Equitalia la notifica inesistente della cartella; la sanatoria può essere applicata agli atti con natura processuale in quanto per questi ultimi consente al giudice di proseguire fino alla pronuncia del giudice e ne evita uno stop; se però tale vizio è riferito ad un atto con natura sostanziale, come la notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di accertamento (atti espressivi di una pretesa fiscale, quindi di natura impositiva sostanziale), l'ipotesi di inesistenza non è sanabile dalla notifica"*.

Questo scriveva la Corte territoriale trevigiana nel 2006!

Volendo portare a compimento le riflessioni suesposte, si può concludere individuando alcune ipotesi giurisprudenziali che determinano l'inesistenza della notifica, tra le quali la mancata compilazione della relata, sull'originale, sulla copia dell'atto (Cfr. Cass. 5305/1999 e CTP, Parma, 97/04/13/, 98/04/13, 99/04/13), accompagnata dalla inesistente sottoscrizione sulla cartolina raccomandata.

La mancata compilazione della relata determina per un verso l'impossibilità di ricostruire l'attività svolta dall'agente notificante e per altro verso l'impossibilità di attestare la conformità delle copie e del contenuto da esse portato.

La Cassazione chiarisce con sentenza n°18252/2013, secondo la quale *"nel caso di notifica di cartella di pagamento mediante l'invio diretto di una busta chiusa raccomandata postale, è onere del mittente il plico raccomandato fornire la dimostrazione del suo esatto contenuto, allorché risulti solo la cartolina di ricevimento ed il destinatario contesti il contenuto della busta medesima"*. Sulla scorta di essa, la sezione V della Cassazione ha enucleato il principio secondo il quale quanto enunciato nella precedente sentenza rappresenta un principio non eludibile nemmeno considerando le qualità soggettive del mittente, tenuto per converso al rispetto dei canoni di collaborazione e buona fede del contribuente, direttamente attuativi dei portati costituzionali.

Si deve precisare che le sentenze della Corte territoriale appena citate si riferiscono ad opposizioni avverso cartelle esattoriali.

A definitivo suggello di quanto appena espresso possono citarsi due arresti della Corte di Cassazione.

La prima sentenza – n°12010 del 19/01/2007 – precisa che *"specificamente con riguardo alla mancanza, nella copia notificata consegnata al destinatario, della indicazione della data dell'eseguita notifica, è stato affermato che ciò comporta la nullità insanabile della notifica, nel caso in cui da questa decorra un termine perentorio entro il quale il destinatario deve esercitare determinati diritti"*.

La seconda, n°14375/2010, testualmente statuisce: *"ai fini della validità della notifica ai sensi dell'art.148*

*c.p.c, in caso di contrasto tra i dati risultanti dalla copia di relata allegata allo originale e i dati risultanti dalla copia consegnata al destinatario, occorre fare riferimento alle risultanze ricavabili dalla copia in possesso del destinatario, mentre, ove in questa manchi qualche elemento essenziale, la sua presenza nella relata allegata all'originale non è idonea ad escludere la nullità della notifica ai sensi dell'art.160".*

### **Considerazioni conclusive**

Le riflessioni appena esposte, sebbene non siano integralmente esaustive del tema delle notificazioni in ambito civilistico, amministrativo e tributario, traggono il necessario spunto dalla "rivoluzione" impositiva ( n.d.a.) introdotta dal D.L. 78/2010 e tendono a portare in luce alcuni aspetti sostanziali che solo adesso la giurisprudenza sta prendendo in considerazione, ancorché con fisiologiche divergenze di posizione, probabilmente a causa della recente emersione degli stessi.

## Corte di Cassazione Civile, Sez. VI, Ordinanza n. 8605 del 28 aprile 2015 (ud 15 aprile 2015)

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE SESTA CIVILE  
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario - Presidente -  
Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere -  
Dott. IACOBELLIS Marcello - Consigliere -  
Dott. CARACCIOLO Giuseppe - Consigliere -  
Dott. CONTI Roberto Giovanni - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

### ordinanza

sul ricorso 19816-2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (OMISSIS) in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- ricorrente -

contro

xxxxxxxxxxxxxxxxxx;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 11/20/2013 della Commissione Tributaria Regionale di MILANO del 25.1.2013, depositata il 28/01/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 15/04/2015 dal Consigliere Relatore Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI;

udito per la ricorrente l'Avvocato Gianni De Bellis che si riporta agli scritti ed insiste per l'accoglimento del ricorso.

### IN FATTO E IN DIRITTO

1.L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti di xxx un atto di contestazione con il quale sanzionava il contribuente per l'omessa compilazione del modello RW nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2006, in relazione alle movimentazioni del conto corrente esistente presso la HSBC Private Bank S.A. avente sede in Svizzera intestato al predetto. Gli elementi sui quali si era fondata la contestazione, rappresentati da una scheda di sintesi - denominata "fiche" contenente indicazioni del conto, del suo titolare e delle movimentazioni eseguite- erano stati trasmessi dall'autorità finanziaria francese attraverso i canali di collaborazione previsti dalla Direttiva n.77/799/CEE e dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata da Italia e Francia il 5.10.1989 e ratificata con la L. n. 20 del 1992, recepita nella legislazione italiana dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31 bis.

2. Il contribuente proponeva ricorso alla CTP di Como, deducendo l'illegittimità dell'atto impugnato, fondato sulla base di documenti acquisiti irritualmente e in violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 31 bis e 42 e art. 7 dello Statuto del contribuente, e contenuti nella cd. Lista (OMISSIS), acquisita dallo Stato francese dietro corrispettivo in denaro pagato ad un soggetto fornitore.

Lamentava, ancora, la carenza assoluta di motivazione, l'illegittimità delle procedure di acquisizione della documentazione di supporto alla riprese fiscale, la non genuinità dei documenti utilizzati, privi di riscontro e di

attestazione di conformità all'originale da parte delle autorità francesi e ancora l'inutilizzabilità dei documenti acquisiti con procedure illegittime in relazione al reato di accesso abusivo ad un sistema informatico di soggetti terzi e di appropriazione indebita di dati personali.

Elementi già vagliati dal GIP presso il Tribunale di Pinerolo che, nel disporre l'archiviazione per il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 a carico di un soggetto indagato, aveva altresì provveduto alla distruzione degli atti derivati dalla lista ai sensi dell'art. 240 c.p.c., comma 2 e L. n. 281 del 2006, art. 3.

3.La CTP accoglieva il ricorso con sentenza gravata dall'Agenzia delle entrate innanzi alla CTR della Lombardia che, con sentenza n. 11/20/2013, depositata il 28.1.2013, respingeva l'impugnazione.

3.1 Secondo il giudice di appello il giudice di primo grado aveva correttamente ricostruito la fattispecie, facendo applicazione corretta delle norme che presidiano la materia. La CTP, in particolare, aveva preso atto della decisione adottata dal GIP del tribunale di Pinerolo, ritenendo in modo consequenziale l'annullamento dell'atto in esame, risultato fondato esclusivamente su documenti dei quali era stata disposta la distruzione in quanto illecitamente acquisiti all'origine e successivamente utilizzati in differenti contesti e procedimenti derivati. La procedura di acquisizione della documentazione era dunque illegittima e la documentazione acquisita, priva di riscontro e di attestazione di conformità all'originale da parte delle autorità francesi, non era attendibile, non avendo l'autorità italiana nemmeno provveduto a controllare l'autenticità provenienza e riferibilità della stessa.

In assenza di ulteriori elementi acquisiti tale documentazione non poteva essere utilizzata ai sensi dell'art. 240 c.p.p., comma 2, essendo stata raccolta attraverso informazioni illegali, trattandosi di files contenuti in un sistema informatico riservato nel quale il F. si era abusivamente introdotto contro la volontà di chi aveva diritto ad escluderlo, commettendo il reato di cui all'art. 615 ter c.p. e quello di appropriazione indebita aggravata, ai sensi dell'art. 846 c.p. e art. 61 c.p., n. 11. Ne conseguiva che l'utilizzo di informazioni acquisite dalle autorità francesi integrava il reato di cui alla L. n. 281 del 2006, art. 3 e quello di ricettazione ex art. 648 c.p..

4.L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato ad un'unica complessa censura alla quale ha resistito il contribuente con controricorso e memoria.

4.1 L'Agenzia, in particolare, prospetta la violazione degli artt. 4, 7 e 8 della Dir.n.77/799/CEE- nel testo *ratione temporis* vigente- e della L. n. 20 del 1992, art. 27 - di ratifica della Convenzione internazionale stipulata fra Italia e Francia il 5.10.1989, nonché del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31 bis, del D.L. n. 259 del 2006, art. 3 (come sostituito dalla L. di Conversione n. 281 del 2006, art. 1) e degli artt. 615 ter e 646 c.p., art. 61 c.p., n. 11, artt. 648 e 51 c.p. e art. 240 c.p.p., comma 2. Illegittimamente la CTR aveva fondato la decisione sugli accertamenti svolti dal GIP presso il Tribunale di Pinerolo, riferibili a contribuente diverso da quello al quale era stato indirizzato l'atto di contestazione scaturito dagli elementi raccolti, in modo pienamente legittimo, dall'autorità fiscale italiana sulla base della collaborazione esistente con l'autorità fiscale francese, nell'ambito della cooperazione regolata dalla Direttiva comunitaria e dalla Convenzione internazionale sopra ricordate. La decisione del giudice penale di merito, peraltro, non era conforme alla giurisprudenza di questa Corte- ass.pen.n.38753/2012-.Nè era corretto il richiamo alla normativa in tema di dati personali e alla configurabilità di ipotesi delittuose, non essendo opponibile alle autorità fiscali il carattere sensibile dei dati, riferibile alla utilizzazione di dati per finalità diverse da quelle fiscali.

4.2 Parimenti erronea era la decisione impugnata nella parte in cui aveva ascripto il comportamento dell'Agenzia nel paradigma del D.L. n. 259 del 2006, art. 3, risultando la detenzione della lista (OMISSIS) giustificata dalle modalità di acquisizione dei dati nel contesto della cooperazione Europea e pattizia.

4.3 Inoltre, le autorità francesi avevano compiuto una delibazione in ordine alla liceità della trasmissione, ragion per cui le autorità fiscali nazionali non erano tenute a verificare la provenienza o la legittimità della documentazione acquisita, in quanto l'identità qualificata del soggetto che trasmette l'informazione ne legittimava la valenza probatoria.

5. Il contribuente, nel controricorso, ha dedotto l'infondatezza delle censure evidenziando che: a) l'autorità francese non si era espressa sulla liceità della Lista (OMISSIS). Per converso la Corte di appello di Parigi aveva ritenuto illegittimo l'utilizzo dei dati contenuti nella lista proprio perchè ottenuto illegalmente dalle autorità tributarie con una decisione confermata dalla Cour di Cassation, dotata di immediata efficacia nell'ordinamento interno ai sensi della L. n. 218 del 1995, art. 64, lett. g). Inoltre, l'acquisizione mediante scambio di informazioni tra Stati non elideva la necessità che l'autorità interna provvedesse alla verifica di autenticità provenienza e autenticità della documentazione, per come affermato dalla CTR, dovendo peraltro ritenersi necessario che lo Stato contraente informasse il cittadino ove fossero chieste informazioni che lo riguardano, in modo da essere messo in condizioni di esercitare i propri diritti all'interno della procedura di richiesta di acquisizione dei dati da parte di uno degli Stati.

Erronea era poi la censura dell'Agenzia circa la diversità del soggetto coinvolto nell'accertamento rispetto a quello destinatario dei provvedimenti resi dal GIP presso il Tribunale di Pinerolo, trattandosi della medesima docu-

mentazione sottratta dagli archivi informatici della HSBC, inutilizzabile proprio perchè acquisita illecitamente. Essa avrebbe potuto al più costituire uno spunto di indagine - per come ritenuto da Cass. pen. n. 29433/2013 - non poteva costituire un unico motivo fondante l'atto impositivo.

5.1 Aggiungeva, inoltre, che l'entrata in vigore, medio tempore, della L. n. 97 del 2013, con la quale non era stata ritenuta più obbligatoria la compilazione delle sezioni I e III del quadro RW incideva sul trattamento sanzionatorio applicato al contribuente - relativo anche alla sanzione applicata per l'omessa compilazione della sezione III, dovendosi applicare il principio della estensibilità della normativa sopravvenuta alle sanzioni applicate sulla base della legge precedente meno favorevole.

6. Le censure esposte dall'Agenzia sono manifestamente fondate nei limiti di seguito esposti.

6.1 Esaminando il tema dell'utilizzabilità dei dati acquisiti dall'ufficio fiscale dalle autorità fiscali francesi in forza della dir. CEE 77/779, la Corte di giustizia - Corte giust., Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, - ha riconosciuto che la direttiva 77/799 non tratta del diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa e non impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima, aggiungendo inoltre che spetta solo agli ordinamenti nazionali fissare le relative norme.

Ne consegue che il contribuente può contestare le informazioni che lo riguardano trasmesse all'amministrazione fiscale dello Stato membro richiedente secondo le norme e le procedure applicabili nello Stato membro interessato. Tale affermazione trova il suo necessario prodromo nelle Conclusioni depositate il 6 giugno 2013 dall'Avvocata generale Kokott all'interno del medesimo procedimento, avendo quest'ultima ritenuto, con specifico riferimento al valore delle informazioni acquisite tramite cooperazione fra autorità fiscali, che "...La direttiva 77/799 non contiene neanche disposizioni che prevedano il riconoscimento delle informazioni da parte dello Stato membro richiedente o riguardino in qualsiasi modo il valore probatorio delle informazioni. La Repubblica ceca e la Repubblica francese hanno quindi correttamente sottolineato che nel procedimento tributario nazionale l'apprezzamento delle prove, e quindi il modo in cui le informazioni sono impiegate, deve essere valutato in base alle norme procedurali nazionali interne. E' perciò compito del giudice nazionale stabilire che valore probatorio spetti, nel caso specifico, all'informazione comunicata da uno Stato membro in base alla direttiva 77/799. Il giudice nazionale può al riguardo valutare autonomamente se l'informazione necessita di controprova da parte del soggetto passivo oppure se non sia utilizzabile per mancata indicazione delle fonti di cognizione o altri motivi. ... Si deve perciò concludere che il diritto dell'Unione non preclude ad un soggetto passivo la possibilità di mettere in discussione, nell'ambito di un procedimento tributario nazionale, la correttezza delle informazioni fornite da altri Stati membri ai sensi dell'art. 2 della direttiva 77/799." - cfr. pp. 25, 26 e 27 Concl. cit. -.

6.2 Orbene, l'affermazione per cui spetta al giudice nazionale, ove le informazioni rese dall'autorità fiscale di altro Paese devono essere utilizzate, valutare il valore di tali prove e sulla base delle disposizioni nazionali interne - concetto che l'Avvocata Generale Kokott, nelle conclusioni sopra ricordate, individua come già emerso in Corte giust. 27 settembre 2007, Twoh International, causa C-184/05, punti 36 e 37 e in Corte giust., 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, punto 32) p. 24 Concl., cit. - esclude che la mera acquisizione di informazioni mediante lo strumento di cooperazione comunitario appena ricordato abbia la capacità di "purgare" gli elementi acquisiti da eventuali illegittimità o vizi, ma nemmeno contiene alcun elemento dal quale potere inferire che l'autorità fiscale interna avesse l'obbligo di controllare l'autenticità, provenienza e riferibilità della documentazione acquisita.

6.3 In altri termini, se non può sostenersi che le modalità di acquisizione mediante strumenti di cooperazione ai fini della lotta all'evasione possano ex se rendere legittima l'utilizzabilità della documentazione trasmessa, non può nemmeno affermarsi, come invece ha ritenuto la CTR, che detti strumenti imponessero all'autorità italiana un'attività di verifica circa provenienza e autenticità della documentazione trasmessa, anche considerando che secondo la Corte di Giustizia la dir. 77/799 persegue l'ulteriore finalità di consentire il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio nei vari Stati membri - Corte giust. 13 aprile 2000, causa C-420/98, W.N., p. 22 -.

6.4 In definitiva, l'attività di verifica indicata dalla CTR non risulta imposta nè dalla ricordata Direttiva - la quale non prevede limitazioni all'utilizzabilità in uno Stato dei dati acquisiti da un altro Stato membro nemmeno sancendo un divieto a che uno Stato, entrato in possesso di dati relativi ad un cittadino di altro Stato, comunichi allo Stato cui appartiene il cittadino verificato gli elementi acquisiti in modo illegittimo se non per il caso in cui l'autorità dello Stato richiedente non è in grado di fornire lo stesso tipo di informazioni (v. D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31 bis, comma 3) - nè in questa direzione milita l'art. 27 della Convenzione italo-francese firmata il 5 ottobre 1989 e ratificata con la L. n. 20 del 1992.

6.5 Ed invero, anche tale ultima disposizione chiarisce che "Le autorità competenti degli Stati si scambieranno le informazioni necessarie per applicare le disposizioni della presente Convenzione o quelle della legislazione interna degli Stati relativa alle imposte previste dalla Convenzione, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione, nonchè per prevenire l'evasione e la frode fiscali. Lo scambio di informazioni non viene limitato dall'articolo 1. Le informazioni ricevute da uno Stato sono tenute segrete, analogamente alle informa-

zioni ottenute in base alla legislazione interna di detto Stato e sono comunicate soltanto alle persone od autorità (ivi compresi i tribunali e gli organi amministrativi) incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte previste dalla Convenzione, delle procedure o procedimenti concernenti tali imposte, o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte. Tali persone od autorità utilizzano tali informazioni soltanto per questi fini. Esse possono servirsi di queste informazioni nel corso di udienze pubbliche di tribunale o nei giudizi. 2. Le disposizioni del paragrafo 1 non possono in nessun caso essere interpretate nel senso di imporre ad uno Stato l'obbligo:

a) di adottare misure amministrative in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quelle dell'altro Stato; b) di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quella dell'altro Stato;

c) di fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico".

6.6 Nessun onere di preventiva verifica spetta dunque all'autorità destinataria della documentazione che potrà essere posta a fondamento della pretesa fiscale secondo la disciplina propria dell'ordinamento in cui la stessa viene utilizzata. Ne consegue, pertanto, l'erroneità della decisione impugnata.

6.7 Erronea è, quindi, l'affermazione della CTR secondo cui era onere dell'amministrazione comprovare l'autenticità e provenienza della documentazione, non potendosi in ogni caso ipotizzare un'invalidità della documentazione sulla base di elementi previsti dalla normativa interna in tema di rogatorie internazionali. Del resto, Cass. pen.n.27336/12 e 24653/2009 hanno ritenuto, sia pur in ambito penale, che le acquisizioni documentali della Guardia di finanza attengono al procedimento di accertamento fiscale ed avendo natura di atti amministrativi acquisiti all'estero direttamente dalle amministrazioni competenti esulano dalla disciplina relativa alle rogatorie. D'altra parte, non si evince dagli strumenti comunitari e convenzionali appena ricordati un obbligo di attestazione di conformità agli originali della documentazione trasmessa in copia, a differenza di altri strumenti previsti in tema di cooperazione penale. Ciò a dimostrazione dell'autonomia del sistema di accertamento della pretesa fiscale rispetto a quello penale sul quale si tornerà appresso.

6.8 Nemmeno può profilarsi, nel caso di specie, un onere di comunicazione all'interessato dell'invio da parte dell'autorità fiscale francese a quella italiana su richiesta dello Stato italiano, alla quale ha fatto riferimento, nelle sue difese, la parte controricorrente.

6.9 Infatti, secondo la Corte di giustizia non esiste un diritto del medesimo ad essere preventivamente informato circa la procedura di cooperazione attivata nei di lui confronti. Ed invero, Corte giust. 22 ottobre 2013, C-276/12, cit., ha chiarito che il diritto dell'Unione, quale risulta in particolare dalla direttiva 77/799/CEE e dal diritto fondamentale al contraddittorio deve essere interpretato nel senso che esso non conferisce al contribuente di uno Stato membro il diritto di essere informato della richiesta di assistenza inoltrata da tale Stato a un altro Stato membro al fine, in particolare, di verificare i dati forniti dallo stesso contribuente nell'ambito della sua dichiarazione dei redditi, nè il diritto di partecipare alla formulazione della domanda indirizzata allo Stato membro richiesto nè il diritto di partecipare alle audizioni di testimoni organizzate da quest'ultimo Stato.

6.10 Principio dal quale è desumibile l'ulteriore corollario per cui la prospettata necessità del contraddittorio nella fase di acquisizione della documentazione non può ancor di più ammettersi allorchè l'iniziativa di trasmettere la documentazione fiscale non sia stata intrapresa sulla base di una richiesta di assistenza dello Stato ove risiede il contribuente, ma abbia preso luogo da un'iniziativa autonoma dello Stato ove si sono rivelati i documenti successivamente trasmessi all'altro Stato.

6.11 Occorre a questo punto passare all'esame del corpo della censura relativa alla ritenuta inutilizzabilità degli elementi trasmessi dall'autorità fiscale francese correlata, secondo la CTR, al divieto nascente dall'art. 240 c.p.p., comma 2. Divieto, quest'ultimo, che la CTR ha fatto discendere dalla disposta distruzione dei documenti decisa dal GIP presso il Tribunale di Pinerolo in diverso procedimento all'esito della natura illecita della raccolta di informazioni operata dal dipendente F., al quale sarebbero ascrivibili condotte penalmente rilevanti secondo l'ordinamento interno - art. 615 ter c.p., art. 646 c.p. e art. 61 c.p., n. 11 alle quali si affiancherebbero le condotte delittuose derivanti dall'utilizzo delle informazioni da parte delle autorità francesi- L. n. 281 del 2006, art. 3 -.

6.12 Anche tale profilo di censura è fondato, non risultando pertinente il riferimento al decreto del G.I.P. di Pinerolo che ebbe a pronunciarsi su mezzi di prova rispetto ai quali nessun elemento è stato esposto dal giudice di appello per poterne ritenere l'identità rispetto agli accertamenti confezionati dall'amministrazione finanziaria non sulla base di rogatorie internazionali ma ai sensi della direttiva 77/799/Ce.

6.13 E' poi errata la ritenuta inutilizzabilità -da parte della CTR- dei documenti in ragione della provenienza illecita- trafugamento dei dati bancari da parte di un ex dipendente della banca svizzera HSBC, F.H. acquisiti successivamente dall'autorità francese.

6.14 Occorre, anzitutto escludere qualunque diretta rilevanza ai fini del giudizio all'avviso espresso da Cass. pen.n.29433/2013 che, in ambito penale, ha escluso la legittimazione del contribuente a chiedere la distruzione dei documenti della Lista (OMISSIS), al cui interno si rinviene l'affermazione che detti documenti potrebbero costituire valido spunto di indagine ancorchè acquisiti illegalmente, al pari degli scritti anonimi- risolvendosi in un'affermazione che trova il suo ambito all'interno della disciplina processualpenalistica.

6.15 In effetti, la giurisprudenza di questa Corte è orientata a mantenere una netta differenziazione fra processo penale e processo tributario, secondo un principio - sancito non soltanto dalle norme sui reati tributari (D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 12, successivamente confermato dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20) ma altresì desumibile dalle disposizioni generali dettate dagli artt. 2 e 654 c.p.p., ed espressamente previsto dall'art. 220 disp. att. c.p.p., che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale, quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini della "applicazione della legge penale" (Cass. nn. 22984, 22985 e 22986 del 2010; Cass.n.13121/2012).

6.16 Si riconosce quindi, generalmente, che "...non qualsiasi irritalità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sè, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.) - cfr.Cass.n.24923/2011-. Tale prospettiva si collega al principio per cui nell'ordinamento tributario non si rinviene una disposizione analoga a quella contenuta all'art. 191 c.p.p., a norma del quale "le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate".

6.17 Ora, occorre evidenziare che non può porsi in discussione la legittimità dell'attività posta in essere dall'Amministrazione fiscale interna su impulso di quella francese in forza della dir.79/799/CEE, correttamente utilizzata nel caso di specie, anche in relazione a quanto sopra esposto.

6.18 Peraltro, giova sottolineare che in forza della clausola di segretezza contemplata dall'art. 7 della dir.111199 le informazioni che uno Stato membro abbia ottenuto in virtù della direttiva "...- devono essere accessibili soltanto alle persone direttamente interessate alle operazioni di accertamento o di controllo amministrativo dell'accertamento dell'imposta; - devono essere rese note solo in occasione di un procedimento giudiziario, di un procedimento penale o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative, avviate ai fini o in relazione con l'accertamento o il controllo dell'accertamento dell'imposta ed unicamente alle persone che intervengono direttamente in tali procedimenti; tali informazioni possono tuttavia essere riferite nel corso di pubbliche udienze o nelle sentenze, qualora l'autorità competente dello Stato membro che fornisce le informazioni non vi si opponga;- non devono essere utilizzate in nessun caso per fini diversi da quelli fissati o ai fini di un procedimento giudiziario o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative avviate ai fini o in relazione con l'accertamento o il controllo dell'accertamento dell'imposta." Tale previsione, recepita dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31 bis, commi 4 e 5 (nella versione ratione temporis vigente)- a cui tenore "Le informazioni ottenute ai sensi del comma 1 sono tenute segrete con i limiti e le modalità disposti dall'art. 7 della direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, modificata dalle direttive 2003/93/CE del Consiglio, del 7 ottobre 2003, e 2004/56/CE del Consiglio, del 21 aprile 2004.

Non è considerata violazione del segreto d'ufficio la comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria alle autorità competenti degli altri Stati membri delle informazioni atte a permettere il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio"- conferma dunque che l'amministrazione finanziaria provvede allo scambio, con le altre autorità competenti degli Stati membri dell'Unione Europea, delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio. Se a ciò si aggiunge che il comma 5 dello stesso articolo prevede che "Non è considerata violazione del segreto d'ufficio la comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria alle autorità competenti degli altri Stati membri delle informazioni atte a permettere il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio", risulta evidente che, ad onta di quanto erroneamente ritenuto dalla CTR, i dati normativi appena ricordati escludono con certezza profili di illiceità nel comportamento delle autorità fiscali che hanno contribuito all'acquisizione della documentazione posta a base della pretesa fiscale relativa all'accertamento della maggiore ripresa fiscale. In questa direzione, del resto, milita il D.Lgs. n. 196 del 2003, art. 47, comma 2.

6.19 Tanto chiarito, non può dubitarsi nemmeno della piena utilizzabilità di elementi - qui la Lista (OMISSIS) - rispetto ai quali l'eventuale illiceità si colloca a monte dell'azione dell'Ufficio fiscale (francese), essendo riferibile personalmente al F.. In questa direzione esistono precisi indici normativi dai quali inferire la piena utilizzabilità del materiale del quale qui si discute.

6.20 Ed infatti, tanto il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, che l'art. 41, comma 2, e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 1, prendono esplicitamente in considerazione l'utilizzo di elementi "comunque" acquisiti, e perciò anche nell'esercizio di attività istruttorie attuate con modalità diverse da quelle indicate nel D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 33 e nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51. Tali disposizioni individuano, quindi, un principio generale di non tipicità

della prova che consente l'utilizzabilità - in linea di massima- di qualsiasi elemento che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l'esistenza un fatto rilevante e non direttamente conosciuto. Ciò che trova, peraltro, un limite quando gli elementi probatori siano stati direttamente acquisiti dall'Amministrazione in spregio di un diritto fondamentale del contribuente.

6.21 Va dunque sottolineato, con riferimento al caso qui esaminato, che l'eventuale responsabilità penale dell'autore materiale della lista- questione che esula dalla vicenda processuale odierna, non risultando la condotta nemmeno posta in essere in Italia (v. art. 7 c.p. rispetto alle ipotesi delittuose per le quali è astrattamente profilabile una competenza del giudice italiano in relazione a condotte commesse all'estero)- e, comunque, l'illiceità della di lui condotta nei confronti dell'istituto bancario presso il quale operava non è in grado di determinare l'inutilizzabilità della documentazione anzidetta nel procedimento fiscale a carico del contribuente utilizzata dal Fisco italiano al quale è stata trasmessa dalle autorità francesi - v., sul punto, la già ricordata pronuncia della Cassazione penale francese del novembre 2013 - (Cour de Cassation criminelle, 27.11.2013, ric.13-85042) che ha espressamente riconosciuto l'utilizzazione -addirittura in ambito penale- della Lista (OMISSIS) sul presupposto che al confezionamento eventualmente illecito delle prove non aveva cooperato l'autorità pubblica-.

6.22 Nè l'utilizzazione, nel procedimento amministrativo volto all'accertamento di violazioni di natura fiscale, dei documenti provenienti dalla lista (OMISSIS) determina una lesione di diritti costituzionalmente garantiti del contribuente.

6.23 L'attività anzidetta compiuta dall'amministrazione fiscale italiana su impulso di quella francese non si pone, considerando quanto già esposto in ordine alla base legale che giustifica l'attività della p.a., in rotta di collisione con il diritto fondamentale alla riservatezza.

6.24 In aggiunta a quanto già espresso sub p. 6.18, occorre rilevare che il legislatore, con la L. n. 413 del 1991 - art. 18- ha abrogato il "cd. segreto bancario" (cfr. Cass. n. 16874/2009) -secondo l'opinione prevalente traente origine da una norma consuetudinaria- e, per altro verso, la sfera di riservatezza relativa alle attività che gravitano attorno ai servizi bancari è essenzialmente correlata all'obiettivo della sicurezza e al buon andamento dei traffici commerciali. Sul punto giova ricordare quanto affermato da Corte cost. n. 51/1992, secondo la quale al "...dovere di riserbo cui sono tradizionalmente tenute le imprese bancarie in relazione alle operazioni, ai conti e alle posizioni concernenti gli utenti dei servizi da esse erogati... non corrisponde nei singoli clienti delle banche una posizione giuridica soggettiva costituzionalmente protetta, nè, men che meno, un diritto della personalità, poichè la sfera di riservatezza con la quale vengono tradizionalmente i conti e le operazioni degli utenti dei servizi bancari è direttamente strumentale all'obiettivo della sicurezza e del buon andamento dei traffici commerciali. In questa direzione, del resto, si pone l'art. 18 della dir.2011/16/UE che ha sostituito, a partire dall'1.1.2013, la dir.79/799 cit., a cui tenore "L'art. 17, paragrafi 2 e 4, non può in nessun caso essere interpretato nel senso di autorizzare l'autorità interpellata di uno Stato membro a rifiutare di fornire informazioni sola mente perchè tali informazioni sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente o fiduciario o perchè si riferiscono agli interessi proprietari di una persona".

6.25 Ciò consente di evidenziare che i valori collegati al diritto alla riservatezza e al dovere di riserbo sui dati bancari sono sicuramente recessivi di fronte a quelli riferibili al dovere inderogabile imposto ad ogni contribuente dall'art. 53 Cost. - v., per la necessità di procedere in materia ad un bilanciamento di valori Cons. Stato, sez. 4, 09 dicembre 2011, n. 6472-. D'altra parte, sempre secondo la Corte costituzionale, "...alla riservatezza cui le banche sono tenute nei confronti delle operazioni dei propri clienti non si può applicare il paradigma di garanzia proprio dei diritti di libertà personale, poichè alla base del segreto bancario non ci sono valori della persona umana da tutelare: ci sono, più semplicemente, istituzioni economiche e interessi patrimoniali, ai quali, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, quel paradigma non è applicabile (v. sentt. nn.55 del 1968 e 22 del 1971)".

6.26 Se a ciò si aggiunge che "...l'evasione fiscale costituisce in ogni caso una "ipotesi di particolare gravità", per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei "doveri inderogabili di solidarietà", sui quali, ai sensi dell'art. 2 Cost., si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale..."-v. anche Corte cost. n. 260/2000- è evidente che nessuna lesione di valori costituzionalmente rilevanti può paventarsi nel caso di specie.

6.27 Del resto, l'esigenza primaria ben rappresentata dall'art. 53 Cost., che si sostanzia nei doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, alla quale si associa in modo altrettanto cogente l'obiettivo di realizzare una decisa "lotta" ai paradisi fiscali illecitamente costituiti all'estero, giustifica l'utilizzabilità delle prove acquisite dall'amministrazione con le modalità qui esaminate, trovando comunque copertura nel quadro normativo sopra menzionato e senza che possa dirsi esistente nell'ordinamento interno un principio opposto a quello appena esposto- in questa direzione v., ancora, Corte costituzionale

tedesca, 9 novembre 2010 2 BvR 2101/09-.

6.28 La possibilità di siffatta utilizzazione dei dati senza incidere sulle regole di riservatezza, d'altra parte, appare viepiù confermata da ulteriori indici normativi.

6.29 Nè appare profilabile la lesione dell'art. 24 Cost. se si accede all'idea che il contenuto della lista costituisce semplice indizio nel processo tributario ed il giudicante di merito è tenuto a prenderlo in considerazione, pro o contro il fisco, nel quadro delle complessive acquisizioni processuali, con piena facoltà d'intervento delle difese - cfr. Cass.n.16874/2009-.

6.30 Nemmeno può ipotizzarsi una lesione del cd. giusto processo per come tutelato dall'art. 6 CEDU. Se, infatti, nel presente procedimento deve ritenersi applicabile tale disposizione, controvertendosi in tema di sanzioni fiscali equiparabili a sanzioni penali secondo i cd. Engels criteria - Corte dir.uomo,12 luglio 2001 terrazzini c.Italia-ric.n. 44759/98-; Corte dir.uomo, 23 Novembre 2006, Jussila c. Finlandia -ric.n.73053/01-;Corte dir. Uomo, ric.n. 11633/04, sentenza del 5 aprile 2012, Chambaz c. Suisse- va ricordato che la Corte di Strasburgo è ferma nel ritenere che l'utilizzazione di una prova acquisita illegalmente non determina ex se la lesione della CEDU. Ed invero, l'art. 6 CEDU non disciplina espressamente le questioni relative all'ammissibilità delle prove che sono disciplinate dalla legge nazionale. In ogni caso, la Corte si riserva una verifica di compatibilità convenzionale che guarda al procedimento svolto nel suo complesso, al fine di verificare se lo stesso sia stata improntato a canoni di equità del processo-Corte dir.uomo, 26 aprile 2007, Dumitri Papescu c. Romania- ric.n.71525/01;Corte dir.uomo, 16 dicembre 1992, Edwards c.Regno Unito-nc.n. 13071/87-, pp. 34 e 35; Corte dir. Uomo, Bernard c. Francia, 23 aprile 1998, 37, e Corte dir.uomo,21 gennaio 1999, Garcia Ruiz c. Spagna-nc.n. 30544/96-; Corte dir.uomo, 1 marzo 2007, Heglas c.Rep.Ceca, ric. 5935/02,p. 85; id., Corte dir.uomo, 9 maggio 2003, Papageorgiou c.Grecia - ric.n.59506/00-p.35-.

Esigenze che sono nel caso di specie ampiamente salvaguardate per le considerazioni sopra esposte.

6.31 Resta ancora da aggiungere, in relazione all'argomento difensivo esposto dal controricorrente con riferimento all'efficacia della sentenza della Cour de Cassation civile-sent.31.1.2012, ric.n.P.11- 13.097- nell'ordinamento interno in base alla L. n. 218 del 1995, art. 64, lett. g), che non è possibile attribuire alcun valore giuridico alla superiore decisione resa in un procedimento straniero avente ad oggetto una controversia insorta in Francia per verificare la ritualità di una perquisizione domiciliare svolta all'interno di un procedimento fiscale sulla base dei dati tratti dall'apparato informatico in possesso del predetto F.. Ed è in ogni caso decisivo il fatto che la reciproca indipendenza degli ordinamenti nazionali determina l'irrelevanza delle pronunce di giudici stranieri che abbiano eventualmente dichiarato inutilizzabile la "lista".

6.32 Quanto al carattere indiziario degli elementi originariamente raccolti dalle autorità francesi, la CTR ha omesso di considerare che anche un solo indizio può risultare già di per sè idonei a giustificare la pretesa fiscale, essendo ormai ferma la giurisprudenza di questa Corte nel ritenere che in materia tributaria, è sufficiente, quale prova presuntiva, un unico indizio, preciso e grave (ancorchè l'art. 2729 c.c. si esprima al plurale) e la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevolezza e probabilità-cfr.Cass. n. 656/2014; Cass.n. 12438/2007; Cass.n.28047/2009;Cass.n.27063/2006.

Nè può dubitarsi dell'utilizzabilità di informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative quali elementi di prova (Cass. 30 settembre 2011, n. 20032; Cass. 20 aprile 2007, n. 9402; Cass. 29 luglio 2005, n. 16032; Cass. 5 maggio 2011, n. 9876;Cass. 14 maggio 2010, n. 11785;Cass.n.2916/2013;v. anche Cass.n.3839/2009;Cass., 7 agosto 2008 n. 21271; Cass.n.4612, 4613 e 4614/2014).

7. Sulla base di tali considerazioni, idonee a superare i rilievi difensivi esposti dalla parte controricorrente anche in memoria, il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate deve essere accolto per quanto di ragione e la sentenza impugnata va cassata con rinvio ad altra sezione della CTR della Lombardia perchè faccia applicazione del seguente principio: L'Amministrazione finanziaria, nella sua attività di accertamento della evasione fiscale può - in linea di principio -avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge o dal fatto di essere stati acquisiti dalla Amministrazione in violazione di un diritto del contribuente. Sono perciò utilizzabili, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di un istituto bancario, senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente stesso e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari (che non gode di tutela nei confronti del fisco). Spetterà quindi al giudice di merito, in caso di contestazioni fiscali mosse al contribuente, valutare se i dati in questione siano attendibili, anche attraverso il riscontro con le difese del contribuente.

P.Q.M.

la Corte, visti gli artt. 375 e 280 bis c.p.c.. Accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata rinviando ad altra sezione della CTR della Lombardia per nuovo esame e per la liquidazione delle spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della sesta sezione civile, il 15 aprile 2015.

Depositato in Cancelleria il 28 aprile 2015

## Corte di Cassazione Civile, Sez. VI, Ordinanza n. 8606 del 28 aprile 2015 (ud 15 aprile 2015)

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE SESTA CIVILE  
SOTTOSEZIONE T

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario	-	Presidente	-
Dott. BOGNANNI Salvatore	-	Consigliere	-
Dott. IACOBELLIS Marcello	-	Consigliere	-
Dott. CARACCIOLO Giuseppe	-	Consigliere	-
Dott. CONTI Roberto Giovanni	-	rel. Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

### ordinanza

sul ricorso 5251-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (OMISSIS) in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- ricorrente -

contro

xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx;

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 168/28/2013 della Commissione Tributaria Regionale di MILANO dell'8.11.2013, depositata l'11/12/2013;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 15/04/2015 dal Consigliere Relatore Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI;

udito per la ricorrente l'Avvocato Gianni De Bellis che si riporta ai motivi del ricorso;

udito per i controricorrenti l'Avvocato Claudia Del Pozzo (per delega avv. Simonetta De Sanctis Mangelli) che si riporta agli scritti.

### IN FATTO E IN DIRITTO

1. L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti di xxxxxxxx alcuni atti di contestazione, accertamento e irrogazione di sanzioni per omessa compilazione del quadro RW sez.T1 e del quadro RW sez.II e III nelle dichiarazioni dei redditi relative agli anni 2005 e 2006, in relazione ai redditi di capitale derivanti da investimenti all'estero. Gli elementi sui quali si era fondata la contestazione, rappresentati da una scheda di sintesi contenente indicazioni del conto acceso presso la banca HSBC di Ginevra sottratte dal dipendente di tale istituto F.H., erano stati trasmessi dall'autorità finanziaria francese attraverso i canali di collaborazione previsti dalla Direttiva n.77/799/CEE. 1.2 I contribuenti proponevano ricorso alla CTP di Lecco, deducendo l'illegittimità dell'atto impugnato, fondato a loro dire su documenti inutilizzabili in quanto illecitamente acquisiti.

2. Il giudice di primo grado accoglieva il ricorso con sentenza impugnata dall'Agenzia delle entrate e con appello incidentale dalle parti contribuenti.

3. La CTR della Lombardia, con la sentenza qui gravata n.168/2013/28, depositata l'11.12.2013, rigettava l'im-

pugnazione principale dichiarando inammissibile l'appello incidentale.

3.1 Secondo il giudice di appello il giudice di primo grado, per escludere la legittimità della fonte di prova posta a base dell'accertamento, aveva correttamente richiamato la pronuncia resa dalla Corte di appello di Parigi che, pur non avendo efficacia vincolante, costituiva elemento presuntivo sul quale si era fondata la decisione di primo grado. Quanto all'asserita violazione dei principi in materia di onere della prova, la circostanza che i documenti acquisiti derivassero da una condotta delittuosa in danno del contribuente imponeva all'amministrazione di provarne la genuinità, non essendo risultato che al momento della loro acquisizione l'autorità italiana avesse verificato l'autenticità, provenienza e riferibilità delle fiches che nemmeno recavano alcun logo della banca.

3.2 Il giudice di appello riteneva infine assorbito l'esame dell'appello incidentale in relazione al rigetto dell'appello principale.

4. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi, al quale hanno resistito le parti contribuenti con controricorso e memoria.

4.1 Con il primo motivo l'Agenzia ha dedotto la violazione e falsa applicazione dell'art. 2729 c.c. nonché dell'art. 10 Cost. e L. n. 218 del 1995, artt. 1, 2 e 3. A fondamento della decisione di inutilizzabilità della cd. lista (OMISSIS) il giudice di appello aveva posto la decisione assunta dalla giurisdizione francese-Court d'Appel de Paris dell'8.2.2011- disattendendo la circostanza che la sentenza pronunciata da un'autorità straniera non riconosciuta assume mero valore di fatto e comunque di indizio che, solo unitamente ad altri fatti, poteva fondare il convincimento del giudice interno in ordine ad un certo accadimento fattuale, non potendo invece avere alcun effetto rispetto ad una questione di diritto controversa, qual era appunto quella della utilizzabilità della Lista (OMISSIS). Per tale motivo la CTR aveva violato l'art. 2729 c.c. unitamente al principio di separazione degli ordinamenti giuridici.

4.2 Con il secondo motivo l'Agenzia ha dedotto la violazione degli artt. 4, 7 e 8 della Dir. 77/790/CEE e della L. n. 20 del 1992, art. 27 di ratifica della Convenzione italo-francese stipulata il 5.10.1989, nonché del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31 bis e del D.L. n. 359 del 2006, art. 3, come sostituito dalla L. di Conversione n. 281 del 2006, art. 1 ed ancora dell'art. 615 ter e 646 c.p., art. 61 c.p., n. 11, artt. 648 e 51 c.p. e dell'art. 240 c.p.p., comma 2. Deduce che, ad onta di quanto sostenuto dalla CTR, il F. - cittadino svizzero - non risultava condannato dalla competente giurisdizione elvetica per i reati di cui alle fattispecie criminose previste dall'art. 615 ter c.p., art. 646 c.p. e art. 61 c.p., n. 11 e art. 648 c.p.. La CTR aveva ommesso di considerare che gli elementi posti a base dell'accertamento erano stati raccolti, in modo pienamente legittimo dall'autorità fiscale italiana sulla base della collaborazione esistente con l'autorità fiscale francese, nell'ambito della cooperazione regolata sia a livello comunitario che dalla Convenzione internazionale sopra ricordata. Doveva quindi ritenersi la piena legittimità dell'acquisizione di elementi che il contribuente aveva la possibilità di contestare. Improprio era poi risultato il richiamo all'art. 190 c.p.p., non potendo la lista includersi fra i documenti vietati dalla legge, nè incombendo sull'autorità italiana alcun compito di verifica circa la provenienza e legittimità delle informazioni trasmesse dall'autorità straniera nell'ambito della cooperazione fiscale.

5. I contribuenti, nel controricorso, hanno dedotto preliminarmente l'inammissibilità del ricorso per mancata esposizione dei fatti e per essere la sentenza impugnata conforme alla giurisprudenza di legittimità. Evidenziano, inoltre, l'infondatezza delle censure esposte dall'Agenzia. Quanto al primo motivo la CTR non si era affatto limitata a giustificare l'inutilizzabilità dei documenti relativi alla lista (OMISSIS) sulla base della sentenza resa dal giudice di appello francese, invece esplicitando le ragioni che giustificavano tale soluzione, peraltro confermata dalla sentenza n.29433/2013 resa da questa Corte, ove si era escluso che la Lista anzidetta potesse da sola giustificare la pretesa dell'ufficio, valendo unicamente come spunto di indagine che richiedeva la presenza di ulteriori elementi di prova. La censura, d'altra parte, involgeva una questione di merito. Rispetto alla seconda censura le parti contribuenti aggiungevano che le censure formulate dall'Agenzia in secondo grado erano da considerare inammissibili, non avendo affrontato la questione relativa all'autenticità dei documenti estrapolati dalla Lista (OMISSIS) che il giudice di primo grado aveva specificamente esaminato. Tale questione determinava, quindi l'inammissibilità e comunque l'infondatezza del motivo, anche considerando il possesso di modesti titoli da parte di tutti i contribuenti.

6. Sono anzitutto infondati i rilievi concernenti l'ammissibilità del ricorso che, ad onta di quanto sostenuto dai controricorrenti, rispetta in pieno i requisiti di forma di cui all'art. 366 c.p.c., riportando la sintesi dei fatti di causa fin dalla proposizione dei singoli ricorsi da parte dei contribuenti.

6.1 Parimenti infondato è il rilievo fondato sulla violazione di cui all'art. 361 bis c.p.c. non risultando, per le considerazioni di seguito esposte, che la decisione impugnata abbia statuito in maniera conforme alla giurisprudenza di questa Corte.

6.2 Del pari infondato risulta il rilievo in ordine all'inammissibilità dei due motivi di ricorso che, ad onta di quanto affermato dalle parti controricorrenti, non involgono alcuna questione di merito ma specifiche violazioni

di diritto ascritte al giudice di appello.

6.3 Nemmeno può essere esaminato il profilo relativo all'inammissibilità del secondo motivo difettando l'esposizione relativa al dedotto passaggio in giudicato della sentenza di prime cure del requisito dell'autosufficienza, non risultando riprodotto nel controricorso il contenuto dell'atto di appello proposto dall'Agenzia nel quale non sarebbe stata posta in discussione la parte della sentenza di prime cure relativa al difetto di autenticità. Senza dire che dalla stessa sentenza impugnata - cfr. penultimo cpv. sent. impugnata - risulta, nella parte motiva, che l'appello proposto dall'Agenzia aveva riguardato, fra l'altro, la questione relativa all'assenza di autenticità del documento posto a base degli atti impositivi in assenza di prova dell'estraneità dei ricorrenti, attraverso una certificazione rilasciata dalla banca ginevrina, ai fatti contestati. Questione che, d'altra parte, è stata esaminata nella sentenza di appello impugnata dall'Agenzia con il presente ricorso.

7. Ciò posto, i due motivi di ricorso, che attengono entrambi a specifiche violazioni di legge ascritte alla sentenza impugnata, meritano un esame congiunto in relazione alla loro stretta connessione. Gli stessi sono manifestamente fondati nei limiti di seguito esposti.

7.1 La prima censura pone anzitutto in discussione la legittimità dell'operato della CTR, nella parte in cui la stessa ha desunto l'illegittimità degli elementi probatori posti a base della pretesa in base ad una sentenza resa dall'autorità giudiziaria francese che aveva riconosciuto l'illegittimità dei documenti acquisiti illegalmente dal F., già dipendente dell'istituto bancario svizzero, ponendo in discussione tanto la valenza indiziaria che la CTR ha attribuito a tale decisione che il principio di separazione degli ordinamenti.

7.2 Giova anzitutto evidenziare che la Corte di Giustizia, esaminando il tema dell'utilizzabilità dei dati acquisiti dall'ufficio fiscale dalle autorità fiscali francesi in forza della dir. CEE 77/779, ha riconosciuto che tale direttiva non tratta del diritto del contribuente di contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa, nè impone alcun obbligo particolare quanto al contenuto di quest'ultima, né garantisce il diritto ad essere informati circa la richiesta di assistenza, aggiungendo inoltre che spetta solo agli ordinamenti nazionali fissare le relative norme - Corte giust., Grande Sezione, 22 ottobre 2013, causa C-276/12-.

7.3 Ne consegue che il contribuente può contestare le informazioni che lo riguardano pur se trasmesse all'amministrazione fiscale richiedente secondo le norme e le procedure applicabili nello Stato membro interessato. Tale affermazione trova il suo necessario prodromo nelle Conclusioni depositate il 6 giugno 2013 dall'Avvocata generale Kokott all'interno del medesimo procedimento, dovendo quest'ultima ritenuto, con specifico riferimento al valore delle informazioni acquisite tramite cooperazione fra autorità fiscali, che "...La direttiva 77/799 non contiene neanche disposizioni che prevedano il riconoscimento delle informazioni da parte dello Stato membro richiedente o riguardino in qualsiasi modo il valore probatorio delle informazioni. La Repubblica ceca e la Repubblica francese hanno quindi correttamente sottolineato che nel procedimento tributario nazionale l'apprezzamento delle prove, e quindi il modo in cui le informazioni sono impiegate, deve essere valutato in base alle norme procedurali nazionali interne. E' perciò compito del giudice nazionale stabilire che valore probatorio spetti, nel caso specifico, all'informazione comunicata da uno Stato membro in base alla direttiva 77/799. Il giudice nazionale può al riguardo valutare autonomamente se l'informazione necessita di controprova da parte del soggetto passivo oppure se non sia utilizzabile per mancata indicazione delle fonti di cognizione o altri motivi. (...) Si deve perciò concludere che il diritto dell'Unione non preclude ad un soggetto passivo la possibilità di mettere in discussione, nell'ambito di un procedimento tributario nazionale, la correttezza delle informazioni fornite da altri Stati membri ai sensi dell'articolo 2 della direttiva 77/799." - cfr. pp. 25, 26 e 27 Concl. cit. -.

7.4 Orbene, l'affermazione per cui spetta al giudice nazionale, ove le informazioni rese dall'autorità fiscale di altro Paese devono essere utilizzate, valutare il valore di tali prove sulla base delle disposizioni nazionali interne - concetto che l'Avv. Generale Kokott, nelle conclusioni appena ricordate, individua come già emerso in Corte giust. 27 settembre 2007, Twoh International, causa C-184/05, punti 36 e 37 e in Corte giust., 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, punto 32)(p. 24 Concl., cit.) - esclude che la mera acquisizione di informazioni mediante lo strumento di cooperazione comunitario appena ricordato abbia la capacità di "purgare" gli elementi acquisiti da eventuali illegittimità o vizi, ma nemmeno contiene alcun elemento dal quale potere inferire che l'autorità fiscale interna avesse l'obbligo di controllare l'autenticità, provenienza e riferibilità della documentazione acquisita.

7.5 In altri termini, se non può sostenersi che le modalità di acquisizione mediante strumenti di cooperazione ai fini della lotta all'evasione possono ex se rendere legittima l'utilizzabilità della documentazione trasmessa, non può nemmeno affermarsi, come invece ha ritenuto la CTR, che detti strumenti per l'un verso imponessero all'autorità italiana un'attività di verifica circa provenienza e autenticità della documentazione trasmessa e, per altro verso, consentissero di vagliare l'utilizzabilità della lista (OMISSIS) sulla base di una pronuncia resa da autorità straniera che, all'evidenza, non aveva applicato le disposizioni nazionali interne, ma per l'appunto quelle francesi.

In definitiva, l'attività di verifica operata dalla CTR sulla base della sentenza straniera alla quale la stessa ha attribuito valenza indiziaria quanto all'inutilizzabilità dei files contenuti in un sistema informatico riservato nel quale si era inserito il F. senza la volontà del correntista e della banca ove lo stesso operava integra un errore in diritto.

7.6 L'ulteriore affermazione del giudice di appello in ordine all'onere dell'autorità fiscale interna di verificare l'autenticità, provenienza e riferibilità della documentazione è anch'esso viziata, traendo origine l'accertamento dell'inutilizzabilità della documentazione da un errore in diritto compiuto dal giudice medesimo.

7.7. Non è in ogni caso superfluo evidenziare, sempre con riferimento all'onere attribuito all'autorità fiscale nazionale in ordine alla autenticità, provenienza e riferibilità della documentazione, che lo stesso non risulta imposto dalla normativa comunitaria anzidetta, la quale non prevede limitazioni all'utilizzabilità in uno Stato dei dati acquisiti da un altro Stato membro. Non può rilevare, certo, a tal fine, l'art.8 della Direttiva CEE n.77/779 al quale hanno fatto riferimento i controricorrenti in memoria, esso limitandosi a regolare i rapporti fra autorità amministrative di paesi diversi, non sancendo un divieto a che uno Stato, entrato in possesso di dati relativi ad un cittadino di altro Stato, comunichi allo Stato cui appartiene il cittadino verificato gli elementi acquisiti in modo illegittimo, se non per il caso in cui l'autorità dello Stato richiedente non è in grado di fornire lo stesso tipo di informazioni-v., del resto, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31 bis, comma 3 -. Nè in questa direzione milita l'art. 27 della Convenzione italo-francese firmata il 5 ottobre 1989 e ratificata con la L. n. 20 del 1992.

7.8 Ed invero, anche tale ultima disposizione chiarisce che "Le autorità competenti degli Stati si scambieranno le informazioni necessarie per applicare le disposizioni della presente Convenzione o quelle della legislazione interna degli Stati relativa alle imposte previste dalla Convenzione, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione, nonchè per prevenire l'evasione e la frode fiscali. Lo scambio di informazioni non viene limitato dall'articolo 1. Le informazioni ricevute da uno Stato sono tenute segrete, analogamente alle informazioni ottenute in base alla legislazione interna di detto Stato e sono comunicate soltanto alle persone od autorità (ivi compresi i tribunali e gli organi amministrativi) incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte previste dalla Convenzione, delle procedure o procedimenti concernenti tali imposte, o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte. Tali persone od autorità utilizzano tali informazioni soltanto per questi fini. Esse possono servirsi di queste informazioni nel corso di udienze pubbliche di tribunale o nei giudizi. 2. Le disposizioni del paragrafo 1 non possono in nessun caso essere interpretate nel senso di imporre ad uno Stato l'obbligo:

- a) di adottare misure amministrative in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quelle dell'altro Stato;
- b) di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quella dell'altro Stato;
- c) di fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico".

7.9 Nessun onere di preventiva verifica spetta dunque all'autorità fiscale destinataria della documentazione che potrà essere posta a fondamento della pretesa fiscale secondo la disciplina propria dell'ordinamento in cui la stessa viene utilizzata. Ne consegue, pertanto, l'erroneità della decisione impugnata.

8. Erronea è, quindi, l'affermazione della CTR secondo cui era onere dell'amministrazione comprovare l'autenticità e provenienza della documentazione, non potendosi in ogni caso ipotizzare un'invalidità della documentazione sulla base di elementi previsti dalla normativa interna in tema di rogatorie internazionali. Del resto, Cass.pen.n.27336/12 e 24653/2009 hanno ritenuto, sia pur in ambito penale, che le acquisizioni documentali della Guardia di finanza attengono al procedimento di accertamento fiscale ed avendo natura di atti amministrativi acquisiti all'estero direttamente dalle amministrazioni competenti esulano dalla disciplina relativa alle rogatorie. D'altra parte, non si evince dagli strumenti comunitari e convenzionali appena ricordati un obbligo di attestazione di conformità agli originali della documentazione trasmessa in copia, a differenza di altri strumenti previsti in tema di cooperazione penale. Ciò a dimostrazione dell'autonomia del sistema di accertamento della pretesa fiscale rispetto a quello penale sul quale si tornerà appresso.

8.1 Parimenti erronea in diritto risulta l'affermazione della CTR per cui l'accertata illegalità della fonte impedisce l'utilizzo delle informazioni contenute nella Lista (OMISSIS) all'interno del procedimento tributario.

8.2 Tale valutazione risulta connessa, per come si è visto, alla valorizzazione della sentenza straniera, alla quale la CTR ha attribuito valenza di "elemento presuntivo", tralasciando tuttavia di considerare, per un verso, che il giudice civile francese con la pronuncia ivi indicata -confermata dalla Cassazione civile francese- sent.31.1.2012, ric.n.P.I 1-13.097, alla quale pure hanno parimenti fatto riferimento i controricorrenti nei propri scritti difensivi- si è limitato a statuire, nell'ambito della verifica della ritualità di una perquisizione domiciliare disposta dalle autorità fiscali, la

violazione delle norme procedurali francesi che disciplinano l'acquisizione da parte delle autorità fiscali dei dati tratti dall'apparato informatico in possesso del predetto F.-.

D'altra parte, non può nemmeno sottacersi che la stessa Cassazione francese penale, in epoca successiva, abbia successivamente riconosciuto la piena utilizzabilità dei medesimi dati in ambito penale (Cour de Cassation criminelle, 27.11.2013, ric. 13-85042).

Resta in ogni caso decisivo il fatto che la reciproca indipendenza degli ordinamenti nazionali determina l'irrilevanza delle pronunce di giudici stranieri che abbiano eventualmente dichiarato inutilizzabile la "lista", non potendo in alcun modo operare la L. n. 215 del 1995, art. 64.

8.3 La decisione qui esaminata, inoltre, senza compiere alcuna verifica del tema alla stregua delle norme dell'ordinamento interno, contiene un ulteriore errore in diritto.

8.4 La stessa ha infatti errato nel ritenere che l'amministrazione fiscale non poteva utilizzare prove acquisite contra legem in quanto frutto di condotta delittuosa a danno del contribuente commessa da parte di terzi.

8.5 Occorre, anzitutto escludere qualunque diretta rilevanza ai fini del giudizio all'avviso espresso da Cass. pen. n. 29433/2013 - menzionata dalle parti controricorrenti- che, in ambito penale, ha escluso la legittimazione del contribuente a chiedere la distruzione dei documenti della Lista (OMISSIS), al cui interno si rinviene l'affermazione che detti documenti potrebbero costituire valido spunto di indagine ancorchè acquisiti illegalmente, al pari degli scritti anonimi- risolvendosi in un'affermazione che trova il suo ambito all'interno della disciplina processualpenalistica.

8.6 In effetti, la giurisprudenza di questa Corte è orientata a mantenere una netta differenziazione fra processo penale e processo tributario, secondo un principio - sancito non soltanto dalle norme sui reati tributari (D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 12, successivamente confermato dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 20) ma altresì desumibile dalle disposizioni generali dettate dagli artt. 2 e 654 c.p.p., ed espressamente previsto dall'art. 220 disp. att. c.p.p., che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale, quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini della "applicazione della legge penale" (Cass. nn. 22984, 22985 e 22986 del 2010; Cass.n.13121/2012). Si riconosce quindi, generalmente, che "...non qualsiasi irrivalenza dell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.) - cfr. Cass. n. 24923/2011-. Tale si collega al principio per cui nell'ordinamento tributario non si rinviene una disposizione analoga a quella contenuta all'art. 191 c.p.p., a norma del quale "le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate".

8.7 Ora, occorre evidenziare che non può porsi in discussione la legittimità dell'attività posta in essere dall'Amministrazione fiscale interna su impulso di quella francese in forza della dir.79/799/CEE, correttamente utilizzata nel caso di specie, anche in relazione a quanto sopra esposto.

8.8 Peraltro, giova sottolineare che in forza della clausola di segretezza contemplata dall'art.7 della dir.77/799 le informazioni che uno Stato membro abbia ottenuto in virtù della direttiva "...- devono essere accessibili soltanto alle persone direttamente interessate alle operazioni di accertamento o di controllo amministrativo dell'accertamento dell'imposta; - devono essere rese note solo in occasione di un procedimento giudiziario, di un procedimento penale o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative, avviate ai fini o in relazione con l'accertamento o il controllo dell'accertamento dell'imposta ed unicamente alle persone che intervengono direttamente in tali procedimenti; tali informazioni possono tuttavia essere riferite nel corso di pubbliche udienze o nelle sentenze, qualora l'autorità competente dello Stato membro che fornisce le informazioni non vi si opponga;- non devono essere utilizzate in nessun caso per fini diversi da quelli fissati o ai fini di un procedimento giudiziario o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative avviate ai fini o in relazione con l'accertamento o il controllo dell'accertamento dell'imposta." Tale previsione, recepita dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31 bis, commi 4 e 5 (nella versione ratione temporis vigente)- a cui tenore "Le informazioni ottenute ai sensi del comma 1 sono tenute segrete con i limiti e le modalità disposti dall'art. 7 della direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, modificata dalle direttive 2003/93/CE del Consiglio, del 7 ottobre 2003, e 2004/56/CE del Consiglio, del 21 aprile 2004.

Non è considerata violazione del segreto d'ufficio la comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria alle autorità competenti degli altri Stati membri delle informazioni atte a permettere il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio" - conferma dunque che l'amministrazione finanziaria provvede allo scambio, con le altre autorità competenti degli Stati membri dell'Unione Europea, delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio. Se a ciò si aggiunge che il comma 5 dello stesso articolo prevede che "Non è considerata violazione del segreto d'ufficio la comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria alle autorità competenti degli altri Stati membri delle informazioni atte a permettere il corretto accertamento delle

imposte sul reddito e sul patrimonio”, risulta evidente che, ad onta di quanto erroneamente ritenuto dalla CTR, i dati normativi appena ricordati escludono con certezza profili di illiceità nel comportamento delle autorità fiscali che hanno contribuito all’acquisizione della documentazione posta a base della pretesa fiscale relativa all’accertamento della maggiore ripresa fiscale. In questa direzione, del resto, milita il D.Lgs. n. 196 del 2003, art. 47, comma 2.

8.9 Tanto chiarito, non può dubitarsi nemmeno della piena utilizzabilità di elementi - qui la Lista (OMISSIS)-rispetto ai quali l’eventuale illiceità si colloca a monte dell’azione dell’Ufficio fiscale (francese), essendo riferibile personalmente al F.. In questa direzione esistono precisi indici normativi dai quali inferire la piena utilizzabilità del materiale del quale qui si discute.

8.10 Ed infatti, tanto il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 2, che l’art. 41, comma 2, e il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 55, comma 1, prendono esplicitamente in considerazione l’utilizzo di elementi “comunque” acquisiti, e perciò anche nell’esercizio di attività istruttorie attuate con modalità diverse da quelle indicate nel D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 33 e nel D.P.R. n. 633 del 1972, art. 51. Tali disposizioni individuano, quindi, un principio generale di non tipicità della prova che consente l’utilizzabilità - in linea di massima- di qualsiasi elemento che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l’esistenza un fatto rilevante e non direttamente conosciuto. Ciò che trova, peraltro, un limite quando gli elementi probatori siano stati direttamente acquisiti dall’Amministrazione in spregio di un diritto fondamentale del contribuente.

8.11 Va dunque sottolineato, con riferimento al caso qui esaminato, che l’eventuale responsabilità penale dell’autore materiale della lista- questione che esula dalla vicenda processuale odierna, non risultando la condotta nemmeno posta in essere in Italia (v. art. 7 c.p. rispetto alle ipotesi delittuose per le quali è astrattamente profilabile una competenza del giudice italiano in relazione a condotte commesse all’estero)- e, comunque, l’illiceità della di lui condotta nei confronti dell’istituto bancario presso il quale operava non è in grado di determinare l’inutilizzabilità della documentazione anzidetta nel procedimento fiscale a carico del contribuente utilizzata dal Fisco italiano al quale è stata trasmessa dalle autorità francesi - v., sul punto, la già ricordata pronuncia della Cassazione penale francese del novembre 2013 - (Cour de Cassation cuminelle, 27.11.2013, rie. 13-85042) che ha espressamente riconosciuto l’utilizzazione -addirittura in ambito penale- della Lista (OMISSIS) sul presupposto che al confezionamento eventualmente illecito delle prove non aveva cooperato l’autorità pubblica-.

8.12 Nè l’utilizzazione, nel procedimento amministrativo volto all’accertamento di violazioni di natura fiscale, dei documenti provenienti dalla lista (OMISSIS) determina una lesione di diritti costituzionalmente garantiti del contribuente.

8.13 L’attività anzidetta compiuta dall’amministrazione fiscale italiana su impulso di quella francese non si pone, considerando quanto già esposto in ordine alla base legale che giustifica l’attività della p.a., in rotta di collisione con il diritto fondamentale alla riservatezza.

8.14 In aggiunta a quanto già espresso sub p.8.8, occorre rilevare che il legislatore, per un verso, con la L. n. 413 del 1991 - art. 18 - ha abrogato il “cd. segreto bancario” (cfr.Cass.n. 16874/2009) - secondo l’opinione prevalente traente origine da una norma consuetudinaria- e, per altro verso, la sfera di riservatezza relativa alle attività che gravitano attorno ai servizi bancari è essenzialmente correlata all’obiettivo della sicurezza e al buon andamento dei traffici commerciali. Sul punto giova ricordare quanto affermato da Corte cost. n. 51/1992, secondo la quale al “...dovere di riserbo cui sono tradizionalmente tenute le imprese bancarie in relazione alle operazioni, ai conti e alle posizioni concernenti gli utenti dei servizi da esse erogati... non corrisponde nei singoli clienti delle banche una posizione giuridica soggettiva costituzionalmente protetta, nè, men che meno, un diritto della personalità, poichè la sfera di riservatezza con la quale vengono tradizionalmente i conti e le operazioni degli utenti dei servizi bancari è direttamente strumentale all’obiettivo della sicurezza e del buon andamento dei traffici commerciali. In questa direzione, del resto, si pone l’art. 18 della dir.2011/16/UE che ha sostituito, a partire dall’1.1.2013, la dir.79/799 cit., a cui tenere “L’art. 17, paragrafi 2 e 4, non può in nessun caso essere interpretato nel senso di autorizzare l’autorità interpellata di uno Stato membro a rifiutare di fornire informazioni solamente perchè tali informazioni sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente o fiduciario o perchè si riferiscono agli interessi proprietari di una persona”.

8.15 Ciò consente di evidenziare che i valori collegati al diritto alla riservatezza e al dovere di riserbo sui dati bancari sono sicuramente recessivi di fronte a quelli riferibili al dovere inderogabile imposto ad ogni contribuente dall’art. 53 Cost. - v. per la necessità di procedere in materia ad un bilanciamento di valori Cons.Stato, sez. 4, 09 dicembre 2011, n. 6472-. D’altra parte, sempre secondo la Corte costituzionale, “...alla riservatezza cui le banche sono tenute nei confronti delle operazioni dei propri clienti non si può applicare il paradigma di garanzia proprio dei diritti di libertà personale, poichè alla base del segreto bancario non ci sono valori della persona umana da tutelare: ci sono, più semplicemente, istituzioni economiche e interessi patrimoniali, ai quali, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, quel paradigma non è applicabile (v. sentt. nn.55 del 1968 e 22 del 1971)”.

8.16 Se a ciò si aggiunge che "...l'evasione fiscale costituisce in ogni caso una "ipotesi di particolare gravità", per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei "doveri inderogabili di solidarietà", sui quali, ai sensi dell'art. 2 Cost., si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale..."-v. anche Corte cost.n.260/2000- è evidente che nessuna lesione di valori costituzionalmente rilevanti può paventarsi nel caso di specie.

8.17 Del resto, l'esigenza primaria ben rappresentata dall'art. 53 Cost., che si sostanzia nei doveri inderogabili di solidarietà, primo fra tutti quello di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, alla quale si associa in modo altrettanto cogente l'obiettivo di realizzare una decisa "lotta" ai paradisi fiscali illecitamente costituiti all'estero, giustifica l'utilizzabilità delle prove acquisite dall'amministrazione con le modalità qui esaminate, trovando comunque copertura nel quadro normativo sopra menzionato e senza che possa dirsi esistente nell'ordinamento interno un principio opposto a quello appena esposto- in questa direzione v., ancora, Corte costituzionale tedesca, 9 novembre 2010 2 BvR 2101/09-.

8.18 Nè appare profilabile la lesione dell'art. 24 Cost. se si accede all'idea che il contenuto della lista costituisce indizio nel processo tributario e che il giudice di merito è tenuto a prenderlo in considerazione, pro o contro il fisco, nel quadro delle complessive acquisizioni processuali, con piena facoltà d'intervento delle difese - cfr. Cass. n. 16874/2009-.

8.19 Nemmeno può ipotizzarsi una lesione del cd. giusto processo per come tutelato dall'art. 6 CEDU. Se, infatti, nel presente procedimento deve ritenersi applicabile tale disposizione, controvertendosi anche in tema di sanzioni fiscali equiparabili a sanzioni penali secondo i cd. Engels criteria- Corte dir.uomo,12 luglio 2001, Ferrazzini c.Italia - nc.n. 44759/98-; Corte dir.uomo, 23 Novembre 2006, Jussila c. Finlandia - ric.n.73053/01-;Corte dir. Uomo, ric.n. 11633/04, sentenza del 5 aprile 2012, Chambaz c. Suisse- va ricordato che la Corte di Strasburgo è ferma nel ritenere che l'utilizzazione di una prova acquisita illegalmente non determina ex se la lesione della CEDU. Ed invero, l'art.6 CEDU non disciplina espressamente le questioni relative all'ammissibilità delle prove che sono disciplinate dalla legge nazionale. In ogni caso, la Corte si riserva una verifica di compatibilità convenzionale che guarda al procedimento svolto nel suo complesso, al fine di verificare se lo stesso sia stata improntato a canoni di equità de processo-Corte dir.uomo, 26 aprile 2007, Dumitri Papescu c.Romania - ric. n.1/525/01;Corte dir.uomo, 16 dicembre 1992, Edwards c.Regno Unito- vic.n. 13071/87-, pp. 34 e 35; Corte dir.uomo,Bernard c. Francia, 23 aprile 1998, 37, e Corte dir.uomo,21 gennaio 1999, Garcia Ruiz c. Spagna-ric.n. 30544/96-; Corte dir.uomo, 1 marzo 2007, Heglas c.Rep. Ceca, ric. 5935/02,p. 85; id., Corte dir.uomo, 9 maggio 2003, Papageorgiou c.Grecia - ric.n.59506/00-p.35-. Esigenze che sono nel caso di specie ampiamente salvaguardate per le considerazioni sopra esposte.

9. In conclusione, è palese l'erroneità della decisione impugnata che ha ritenuto inutilizzabili i files contenuti in un sistema informatico riservato nel quale si era inserito il F. senza la volontà del correntista e della banca ove lo stesso operava sulla base della decisione assunta dal giudice francese.

9.1 Quanto al carattere indiziario degli elementi originariamente raccolti dalle autorità francesi, la CTR ha omesso di considerare che anche un solo indizio può risultare già di per sè idonei a giustificare la pretesa fiscale, essendo ormai ferma la giurisprudenza di questa Corte nel ritenere che in materia tributaria, è sufficiente, quale prova presuntiva, un unico indizio, preciso e grave (ancorchè l'art. 2729 c.c. si esprima al plurale) e la relazione tra il fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza del fatto da dimostrare derivi come conseguenza del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevolezza e probabilità - cfr.Cass. n. 656/2014; Cass.n. 12438/2007;

Cass.n.28047/2009;Cass.n.27063/2006. Nè può dubitarsi dell'utilizzabilità di informazioni acquisite nell'ambito di indagini amministrative quali elementi di prova (Cass. 30 settembre 2011, n. 20032; Cass. 20 aprile 2007, n. 9402; Cass. 29 luglio 2005, n. 16032; Cass. 5 maggio 2011, n. 9876;Cass. 14 maggio 2010, n. 11785; Cass.n.2916/2013;v. anche Cass.n.3839/2009;Cass., 7 agosto 2008 n. 21271; Cass.n.4612, 4613 e 4614/2014).

10. Sulla base di tali considerazioni, idonee a superare i rilievi difensivi esposti dalle parti controricorrenti anche in memoria, il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate deve essere accolto per quanto di ragione e la sentenza impugnata va cassata con rinvio ad altra sezione della CTR della Lombardia perchè faccia applicazione del seguente principio: L'Amministrazione finanziaria, nella sua attività di accertamento della evasione fiscale può - in linea di principio -avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge o dal fatto di essere stati acquisiti dalla Amministrazione in violazione di un diritto del contribuente. Sono perciò utilizzabili, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di un istituto bancario, senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente stesso e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari (che non gode di tutela nei confronti del fisco). Ove venga emesso avviso di accertamento, spetterà quindi al giudice di merito valutare se i dati in questione siano attendibili, anche

---

attraverso il riscontro con le difese del contribuente.

P.Q.M.

La Corte, visti gli artt. 375 e 280 bis c.p.c. Accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata rinviando ad altra sezione della CTR della Lombardia per nuovo esame e per la liquidazione delle spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sesta Sezione Civile, il 15 aprile 2015.

Depositato in Cancelleria il 28 aprile 2015

## Commissione Tributaria Regionale Molise Campobasso Sez. II, Sent., 24-03-2015, n. 85

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI CAMPOBASSO  
SECONDA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

LIBERATORE AVV ANTONIO - Presidente

SCARANO STEFANO - Relatore

DI PARDO SALVATORE - Giudice

ha emesso la seguente

### SENTENZA

- sull'appello n. 56/10 depositato il 03/02/2010

- avverso la sentenza n. 137/1/09 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ISERNIA

proposto dall'ufficio; AG.ENTRATE DIR, PROVIN. UFF. CONTROLLI DI ISERNIA controparte:

M.N. P.C. 5 86079 V.I.

difeso da: ....

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con tre distinti ricorsi alla Commissione Tributaria Provinciale di Isernia, datar(...) 25/9/2008, distinti con i NN.RR.GG. 321/08, 322/06 e 323/08, il Sig. M.N., nella sua qualità di titolare della ditta individuale xxxx, ed esercente l'attività di "Autolavaggio, riparazione e sostituzione gomme, commercio auto usate, commercio auto acquistate dall'estero opzione art. 36 D.L. n. 41 del 1995" impugnava tre distinti avvisi emessi dall'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Isernia.

In particolare, con il ricorso ribricato al NRG 321/08 veniva impugnato l'avviso di accertamento (...) prot. n. 19891, relativo al periodo di imposta 2004.

Con il ricorso distinto al NRG 322/08 veniva impugnato l'avviso di accertamento n. (...) prot. n. 19892, relativo al periodo di imposta 2003.

Con il ricorso rubricato al NRG 323/08 veniva impugnato l'avviso di accertamento n. (...) prot. n. 19890, relativo sempre all'anno di imposta 2004.

Tutti gli avvisi di accertamento scaturivano dal PVC redatto dalla Guardia di Finanza di Venafro in data 7/6/2005 e riguardavano riprese a vario titolo inerenti omesse contabilizzazioni di ricavi, omessa annotazione di ricavi esenti relativi a prestazioni di intermediazione finanziaria; omessa contabilizzazione di ricavi anche in relazione alla compravendita di autovetture; commercializzazione di autovetture applicando il regime IVA del margine, in assenza dei suoi presupposti, ponendo in essere operazioni con applicazione di detto regime IVA in assenza dei presupposti per detta applicazione. Per quanto riguarda l'avviso impugnato con l'ultimo ricorso, lo stesso aveva ad oggetto omessi versamenti IVA ed omesse presentazioni degli elenchi intrastat relativi agli acquisti intracomunitari effettuati negli anni 2003, 2004 e 2005.

Con i proposti ricorsi venivano rappresentate plurime censure, di natura formale, relative alla inesistenza della notifica degli atti impostovi; e di natura sostanziale, in ordine alla infondatezza delle riprese.

In tutti i giudizi si costituiva l'Ufficio, contestando ampiamente le argomentazioni del ricorrente.

La Commissione Tributaria di Isernia, con la sentenza n. 137/1/09 del 2/2/2009, depositata in Segreteria il 13/10/2009, riuniva i ricorsi e li accoglieva sul rilievo della inesistenza della notifica degli avvisi di accertamento impugnati; compensava le spese.

Avverso detta sentenza insorgeva l'Ufficio, deducendo la infondatezza dell'argomentazione accolta dal primo Giudice e reiterando la fondatezza del proprio operato.

Si costituiva nel giudizio di appello il contribuente, deducendo la inesistenza della notifica degli avvisi di accertamento e riproponendo argomentazioni già espresse nel primo grado di giudizio e non valutate dal primo Giudice.

L'Ufficio ha proposto istanza di discussione in pubblica udienza del giudizio.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è infondato e la sentenza di primo grado merita di essere confermata.

In via preliminare occorre dare conto della infondatezza delle eccezioni preliminari proposte dalla difesa dell'appellato.

L'appello è ammissibile in quanto l'autorizzazione a proporlo è stata rilasciata il 19/1/2010, mentre l'appello è stato proposto successivamente, il 22/1/2010.

L'appello è ammissibile in quanto è agli atti la copia dell'appello depositata presso la Segreteria della Commissione Tributaria Provinciale di Isernia.

L'appello è ammissibile perché i motivi di gravame sono sufficientemente specifici.

Tuttavia l'appello, come detto, è infondato in quanto effettivamente la notifica degli avvisi di accertamento impugnati è inesistente, senza possibilità di sanatoria alcuna.

Dalla documentazione agli atti risulta incontrovertibile che gli avvisi impugnati con i ricorsi Introductivi dei giudizi di primo grado, poi riuniti, siano stati notificati al contribuente senza la compilazione della relazione di notifica da parte del soggetto notificante e dell'agente della notificazione. Manca, peraltro, la firma dell'agente della notificazione anche sulla busta del plico contenente l'atto da notificare.

La notifica degli atti tributari contenenti pretese dell'Amministrazione Finanziaria che incidono negativamente sulla sfera giuridica del contribuente deve essere fatta ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 che, a propria volta, richiama gli artt. 137 e ss. del Codice di Procedura Civile.

Gli artt. 148 e 149 c.p.c. richiedono a propria volta la redazione della relazione di notifica da parte dell'Ufficiale Giudiziario. Nel caso di specie nel procedimento di notificazione non è intervenuto l'Ufficiale Giudiziario, ma - deve ritenersi (e la mancanza di certezza in merito è il fondamento della inesistenza della notifica) - il personale dello stesso Ufficio accertatore a tanto preposto.

Nel caso di specie, peraltro, la notifica è stata fatta avvalendosi del servizio postale, e dunque anche mediante il procedimento disciplinato dalla L. n. 890 del 1982, in particolare art. 14.

Tuttavia, dagli avvisi di accertamento depositati con i ricorsi in primo grado dal contribuente risulta per tabulas che la relata di notifica non sia stata affatto compilata.

Ciò rende impossibile, tra l'altro, anche la verifica in ordine al soggetto che abbia proceduto alla notifica ed ai poteri abilitanti che lo stesso abbia avuto (o, viceversa, non abbia avuto).

Questione tutt'altro che irrilevante, sol che si consideri che la facoltà di notificare direttamente da parte degli uffici finanziari, pur avvalendosi dell'ausilio dell'ufficio postale, non esclude la necessità che il soggetto che esegue la notifica, in luogo dell'ufficiale giudiziario, sia a tanto legittimato.

Inoltre l'art. 3 della L. n. 890 del 1982 prescrive le formalità della relazione di notificazione, da seguirsi anche nel caso di notifica degli avvisi e degli atti da notificarsi al contribuente in quanto l'art. 14 della stessa L. n. 890 del 1982 richiama espressamente "(...) le modalità previste dalla presente legge": e, dunque, anche dagli articoli precedenti.

Formalità della redazione della relata di notifica prevista anche dagli artt. 148 e 149 c.p.c..

In breve, è evidente che il complesso procedimento della notificazione, sia che venga espletato dall'ufficiale giudiziario, sia che venga espletato direttamente da personale dell'ufficio finanziario, anche mediante l'ausilio del servizio postale (anzi, soprattutto in detta ultima ipotesi), impone il rispetto di formalità atte a garantire il corretto e legittimo esercizio della funzione di notificazione; e, nell'ambito di detto complesso procedimento, la redazione della relazione di notificazione ha espressa funzione certificatoria di quanto viene posto in essere (si veda l'art. 148 c.p.c.).

Il che significa che la mancata redazione della relata di notifica comporta la inesistenza della notifica in quanto priva l'intero procedimento di notificazione dei requisiti di formalità e di certezza voluti dalla legge.

Inoltre, nel caso di specie, anche le buste utilizzate per le notifiche degli avvisi non sono state sottoscritte, con aggravamento della violazione delle formalità previste per legge.

Dove affermarsi che le violazioni evidenziate dal contribuente, ed in particolare la mancanza assoluta della relazione di notificazione, costituiscono non già mere irregolarità, ma comportano la inesistenza della notifica stessa, sotto il profilo del

mancato rispetto di norme procedurali insuscettibile di essere sanato.

Ciò comporta, in definitiva, la conferma della sentenza impugnata con la conseguente caducazione degli avvisi impugnati in primo grado,

La peculiarità della fattispecie consiglia, tuttavia, la compensazione delle spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Campobasso, definitivamente pronunciando, rigetta l'appello, conferma l'impugnata sentenza e compensa le spese del presente grado di giudizio.

Campobasso, il 16 marzo 2015.

