

#41 4.2018



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

# tributo

- › Una prima disamina sulla disciplina italiana delle criptovalute
- › Salvaguardia e tutela dell'abitazione di famiglia
- › L'IVA nelle esportazioni: Prassi e operatività
- › La motivazione degli avvisi di accertamento catastali
- › Credito d'imposta per le piccole e medie imprese per la quotazione nei mercati regolamentati e non regolamentati
- › Il raddoppio del contributo unificato nel processo tributario
- › Dichiarazione fraudolenta anche per oneri deducibili ai fini Irpef
- › I soci di una s.r.l. estinta rispondono dei tributi non versati?



#41.2018

## Approfondimento online - Anno 4



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

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:  
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521  
E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



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

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

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

**CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:**

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

**RESTA INTESO CHE:**

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

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

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

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

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

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

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

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

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

# Il cliente al centro. Questa è la nostra idea di banca.



Per noi ogni cliente è prima di tutto una persona con esigenze sempre nuove, per questo al centro del nostro modello ci sei tu. Grazie alla multicanalità ti rendiamo libero dai luoghi e dagli orari, perché puoi accedere alla nostra Banca dove e quando vuoi. Puoi farlo direttamente dal tuo PC o contattando, telefonicamente e via e-mail, il nostro Banking Center dal lunedì al venerdì dalle 08.00 alle 22.00, ma anche il sabato. Tramite la nostra App puoi operare sul tuo conto e consultare i tuoi investimenti direttamente dallo smartphone o dal tablet. E per effettuare prelievi e versamenti puoi accedere agli sportelli convenzionati di Poste Italiane e Intesa SanPaolo. Inoltre il tuo Family Banker® ti affianca con un parere esperto e ti assiste nelle decisioni più importanti.

**mediolanum** BANCA  
costruita intorno a te

**MEDIOLANUM, PIÙ DI UNA BANCA TRADIZIONALE, MOLTO PIÙ DI UNA BANCA ONLINE.**

**SCOPRI DI PIÙ SU [bancamediolanum.it](http://bancamediolanum.it) | CONTATTA UN FAMILY BANKER®**

Messaggio pubblicitario. Per tutti i prodotti e servizi offerti dalla Banca si rinvia ai Fogli informativi, alle Norme Contrattuali, ai Prospetti e ai Fascicoli Informativi disponibili su [bancamediolanum.it](http://bancamediolanum.it) e presso gli Uffici dei Family Banker®.



|  |        |
|--|--------|
| Una prima disamina sulla disciplina italiana sulle criptovalute<br><i>di Enea Franza</i> | ....02 |
|--|--------|

## Approfondimento

|  |        |
|--|--------|
| Salvaguardia e tutela dell'abitazione di famiglia<br><i>di Giuseppe Trizzino</i> | ....07 |
|--|--------|

|  |        |
|--|--------|
| L'IVA nelle esportazioni: prassi e operatività<br><i>di Paolo Soro</i> | ....16 |
|--|--------|

|   |        |
|---|--------|
| La motivazione degli avvisi di accertamento catastali<br><i>di Maurizio Villani</i> | ....23 |
|---|--------|

|  |        |
|--|--------|
| Credito d'imposta per le piccole e medie imprese per la quotazione<br>nei mercati regolamentati e non regolamentati<br><i>di Patrik Angelone</i> | ....25 |
|--|--------|

## Giurisprudenza – Commento

### Corte Costituzionale

*Il raddoppio del contributo unificato nel processo tributario* . . . . 32

(Corte Costituzionale, Sentenza n. 18 del 2 febbraio 2018)

**commento di Antonella Villani**

### Corte di Cassazione

*Dichiarazione fraudolenta anche per oneri deducibili ai fini Irpef* . . . . 40

(Corte di Cassazione, Sentenza n. 17126 del 17 aprile 2018)

**commento di Martina Urban**

*I soci di una s.r.l. estinta rispondono dei tributi non versati?* . . . . 44

(Corte di Cassazione, Sentenza , n. 9672 del 19 aprile 2018)

**commento di Luca Mariotti**

## Giurisprudenza – Fonti

 Corte Costituzionale, Sentenza n. 18 del 2 febbraio 2018 . . . . 54

 Corte di Cassazione, Sentenza n. 17126 del 17 aprile 2018 . . . . 57

 Corte di Cassazione, Sentenza n. 9672 del 19 aprile 2018 . . . . 66

## DIFESA LEGALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

### Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

- OGGETTO DELL'ASSICURAZIONE**
- ✓ Le spese per l'intervento di un legale liberamente scelto;
  - ✓ Le spese per l'intervento di un legale domiciliatario, fino ad un massimo di € 2.000,00;
  - ✓ Le spese relative al contributo unificato;
  - ✓ Le spese di giustizia in sede penale;
  - ✓ Le spese **investigative** per la ricerca e l'acquisizione di prove a difesa;
  - ✓ Le spese per l'intervento di un **perito** nominato dall'autorità giudiziaria, o dall'Assicurato previo accordo con la Società;
  - ✓ Le spese di **soccombenza**;
  - ✓ Gli oneri relativi alla **registrazione di atti giudiziari** entro il limite massimo di € 500,00;
  - ✓ Gli oneri relativi al tentativo di conciliazione obbligatorio.

### LE GARANZIE

- L'azione in sede Civile (o la costituzione di parte civile in sede penale) per ottenere il risarcimento di danni a persone o a cose subiti per fatto illecito di terzi;

- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati colposi;

- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati dolosi, compresi quelli derivanti da violazioni in materia fiscale ed amministrativa nei casi di assoluzione o derubricazione del titolo del reato da doloso a colposo;

- La difesa dell'Assicurato in sede Civile da richieste di risarcimento avanzate da Terzi. La garanzia opera in II° rischio rispetto alla polizza RC Professionale dopo l'esaurimento di quanto dovuto per spese di resistenza ai sensi dell'art. 1917 del C.C., o in I° rischio nel caso in cui quest'ultima non sia operante;

#### Alcuni esempi indicativi di tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE:

- Chiamata in causa della Compagnia di Responsabilità Civile Professionale nel caso in cui questa non assista con proprio legale l'Assicurato nella costituzione in giudizio;

- Controversie relative alla Proprietà o derivanti dai contratti di locazione degli immobili nei quali il Professionista svolge l'attività;

- Vertenze individuali di lavoro con i propri dipendenti e con i lavoratori parasubordinati;

- Controversie contrattuali relative a forniture di beni o prestazioni di servizi commissionate e/o ricevute dal contraente con valore in lite superiore ad € 250,00;

- Controversie contrattuali con i Clienti escluso il recupero crediti con il limite di 2 denunce per anno assicurativo;

- Difesa in sede Penale e opposizione alle relative sanzioni amministrative riguardanti: D.Lgs. 81/2008 "Sicurezza sul luogo di lavoro", D.Lgs. 193/2007 "Sicurezza alimentare", D.Lgs. 152/2006 "Tutela dell'Ambiente", D.Lgs. 196/2003 "Privacy", D.Lgs. 231/2001 "Responsabilità Amministrative";

- Opposizione alle sanzioni amministrative derivanti dalla violazione di norme previste nel D.Lds 472;

- Estensione Territoriale: Europa.

- Tre diverse ipotesi di massimale per sinistro :

€ 10.000,00 - € 25.000,00 - 50.000,00.

| Fatturato |         | Attività base |        |   | Attività di sindaco, amministratore, revisore |   |        |   |        |   |        |   |        |
|-----------|---------|---------------|--------|---|---|---|--------|---|--------|---|--------|---|--------|
| da euro   | a euro  | €             | 10.000 | € | 25.000  | € | 50.000 | € | 10.000 | € | 25.000 | € | 50.000 |
|           | 50.000  | €             | 126    | € | 190   | € | 246    | € | 164    | € | 265    | € | 344    |
| 50.001    | 100.000 | €             | 190    | € | 283   | € | 368    | € | 246    | € | 397    | € | 516    |
| 100.001   | 150.000 | €             | 277    | € | 383   | € | 498    | € | 331    | € | 536    | € | 696    |
| 150.001   | 200.000 | €             | 319    | € | 479   | € | 622    | € | 414    | € | 670    | € | 871    |
| 200.001   | 250.000 |               |        |   |   |   |        | € | 476    | € | 770    | € | 1.001  |

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

**CONTATTACI SENZA IMPEGNO**

PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO



WWW.FILIPPIBROKER.IT

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

## Il Punto

### Una prima disamina sulla disciplina italiana sulle criptovalute\*

di Enea Franza



La disciplina italiana in materia di criptovalute è in evoluzione e prende le mosse dagli interventi adottati in sede EBA ed ESMA. In particolare, per l'EBA, "*Virtual currency Scheme*" ottobre 2012 e "l'Avvertenza per i consumatori sulle monete virtuali" del 12 dicembre 2013 e, nell'ottobre 2017, per l'ESMA gli *statement* sul fenomeno delle "*Initial Coin Offerings (ICOs)*", una rivolta agli offerenti in merito ai rischi di incorrere in violazioni normative (es. offerte abusive) e l'altra agli investitori per avvertirli dei rischi che caratterizzano tipicamente queste operazioni.

Il 30 gennaio 2015 la Banca d'Italia è intervenuta con una comunicazione *ad hoc* relativa all'utilizzo delle valute virtuali, al fine dichiarato di mettere in guardia il pubblico sulle differenze tra le valute virtuali e quelle aventi corso legale, sulle attività relative all'emissione ea al collocamento, sulle modalità di conversione della moneta legale in valute virtuali (e viceversa) e, infine, precisando taluni aspetti connessi alla gestione degli schemi operativi utilizzati dai soggetti che trattano in criptovalute che, per come si realizzano, potrebbero concretizzare, nell'ordinamento nazionale, la violazione di disposizioni bancarie.

In dettaglio, i rischi su cui si sofferma la Banca d'Italia si concentrano sulla carenza di informazioni, sull'assenza di tutele legali e contrattuali, di forme di controllo e vigilanza nonché di forme di tutela o garanzia delle somme "depositate". In assenza di obblighi informativi e di presidi di trasparenza, infatti, "*... può risultare difficile reperire indicazioni affidabili per comprendere il funzionamento, i costi, il valore e i rischi di ciascun tipo di valuta virtuale*", mentre dall'assenza di tutele legali e contrattuali ne consegue che "*... l'acquisto, lo scambio e l'utilizzo di valute virtuali non sono assistiti da tutele legali e/o contrattuali analoghe a quelle che accompagnano le operazioni in valuta legale; le transazioni in valuta virtuale sono generalmente tecnicamente irreversibili, spesso non sono supportate da un contratto né da procedure di reclamo e le controparti sono anonime; in ogni caso, la mancanza di definizioni, di standard legali e di obblighi informativi renderebbe difficile provare in giudizio di aver subito un danno ingiusto. E' possibile, inoltre, che l'utilizzo o la conversione di valute virtuali siano soggetti a costi e commissioni non chiaramente indicati*".

\* Dott. Enea Franza – CONSOB, Responsabile Ufficio Camera Conciliazione ed Arbitrato - Le opinioni sono espresse dall'autore a titolo personale e non coinvolgono l'autorità per cui lo stesso lavora.

L'assenza di forme di controllo e vigilanza e di forme di tutela o garanzia delle somme "depositate" ha come duplice effetto che *"... l'emissione e la gestione di valute virtuali, compresa la conversione in moneta tradizionale, sono attività non soggette a vigilanza da parte della Banca d'Italia né di alcuna altra autorità in Italia"* e che in caso di condotta fraudolenta, di fallimento o cessazione di attività delle piattaforme di scambio *"... non esistono tutele normative specifiche atte a coprire le perdite subite. Analogamente, per le somme in valuta virtuale depositate presso terzi non operano i tradizionali strumenti di tutela, quali i sistemi di garanzia dei depositi"*.

La Banca d'Italia, peraltro, evidenzia i rischi di perdita permanente della moneta a causa di malfunzionamenti, attacchi informatici, smarrimento. Infatti, *"... la valuta virtuale archiviata nel "portafoglio elettronico" potrebbe andare persa a seguito di malfunzionamenti o attacchi informatici; anche in caso di smarrimento della password del "portafoglio elettronico" la perdita potrebbe essere permanente, in quanto non esistono autorità centrali che registrano le password o ne emettono altre sostitutive"*.

Il *warning* in discorso pone poi l'accento sulla caratteristica connessa all'assenza di un obbligo di accettazione delle valute virtuali che, infatti, circolano nel mercato su base volontaria *"... l'accettazione di valute virtuali da parte dei fornitori di beni e servizi si basa sulla loro discrezionalità e/o su accordi che possono cessare in qualsiasi momento e senza alcun preavviso. Pertanto, chi detiene somme denominate in valuta virtuale non ha alcuna certezza di poterle utilizzare per gli scopi programmati"*.

Un richiamo d'attenzione a parte viene poi posta sull'elevata volatilità del valore e sui connessi rischi di perdite. Quanto al primo aspetto, essendo il valore delle valute virtuali caratterizzato storicamente da una grande volatilità *"... anche a causa dei meccanismi di formazione dei prezzi (talora opachi) e dall'assenza di un'autorità centrale in grado di intervenire per stabilizzarne il valore"*, il possesso di moneta virtuale può, secondo la Banca d'Italia *"... comportare perdite anche di rilevante entità in caso di detenzione di valuta virtuale"*.

Quanto alle infiltrazioni per finalità criminali e illecite *"...la rete di valute virtuali può prestarsi a essere utilizzata per transazioni connesse ad attività criminali, incluso il riciclaggio di denaro; pur essendo le transazioni in valuta virtuale visibili, infatti, i titolari dei portafogli elettronici e, più in generale, le parti coinvolte possono generalmente rimanere anonimi; ciò potrebbe rendere necessario l'intervento delle autorità per chiudere le piattaforme di scambio impedendo l'accesso o l'utilizzo di eventuali fondi custoditi presso di esse"*.

Resta, la questione dei "rischi fiscali" a cui si espone chi ha possesso di valuta virtuale; infatti, la natura decentralizzata delle rete di valute virtuali e l'assenza di regolamentazione – avverte la Banca d'Italia - fanno sì che il trattamento fiscale delle valute virtuali *"...possa presentare incertezze e lacune, a cominciare dall'individuazione dello Stato beneficiario, dando vita a implicazioni imprevedibili per i soggetti coinvolti"*.

In particolare, al momento, le operazioni in valuta virtuale sono esenti da Iva. Per le persone fisiche che detengono le valute virtuali al di fuori dell'attività di impre-

sa l'agenzia delle Entrate (risoluzione n. 72/2016) ha dichiarato che le operazioni di acquisto e vendita di valuta non generano redditi, mancando la finalità speculativa. In dottrina, purtroppo, non mancano interpreti che ritengono che sia la nuova definizione normativa di valuta virtuale che l'evoluzione del mercato che ha portato ad un investimento di massa su tali criptovalute possano assimilare tali operazioni ad investimenti finanziari e che quindi debba essere applicata la tassazione sui capital gain, ovvero, a certe condizioni quella sulla speculazione sulle valute. Evidentemente, in tal caso, il momento fondamentale che porta l'identificazione del possessore della valuta virtuale sarà il cambio tra la valuta virtuale e quella Fiat. Tracciare l'operazione, si potrà considerare eventualmente tassabile l'eventuale plusvalenza. Infine, si allertano i consumatori sui "chioschi" di valute virtuali, ovvero, su quegli apparecchi, collegati ad Internet, che *"... consentono di acquistare valute virtuali dietro versamento di valute aventi corso legale e, in alcuni casi, viceversa"*, avvertendo che *"... per quanto apparentemente simili, tali dispositivi non sono ATM, non prevedono l'intervento di alcun intermediario autorizzato e vigilato e non garantiscono i presidi di sicurezza e le tutele legali delle ordinarie apparecchiature Bancomat/ATM"*.

Nel 2017 anche la CONSOB ha disposto le prime sospensioni e segnalazioni in materia di criptovalute.

Con la deliberazione 19866 del 1° febbraio 2017, la Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB) ha sospeso in via cautelare per 90 giorni l'attività pubblicitaria effettuata da una società straniera relativa all'offerta al pubblico per i pacchetti di estrazione di criptovalute. Pochi giorni dopo, il 13 febbraio, l'Istituto di via Martini ha segnalato anche un sito web, riconducibile a soggetti autorizzati alla prestazione di servizi e attività di investimento in Italia. La medesima istituzione pubblica di vigilanza e regolazione ha adottato, ai sensi dell'art. 101, co. 4 lett. c), del Testo unico della finanza un provvedimento di divieto dell'attività pubblicitaria effettuata tramite un sito internet per l'offerta al pubblico promossa dalla medesima società estera proponente dei pacchetti di estrazione di criptovalute. L'intervento di segnalazione della CONSOB ha colpito anche altre società che non sono autorizzate alla prestazione di servizi e attività di investimento in Italia secondo alcuna modalità e, quindi, neanche attraverso il sito internet.

Da ultimo, va evidenziato che è stato posto in consultazione pubblica, sul sito del Dipartimento del Tesoro del Ministero dell'Economia e delle Finanze, uno schema di decreto ministeriale - previsto nel decreto legislativo 25 maggio 2017 n. 90. La norma, mirata a rafforzare la normativa italiana in materia di antiriciclaggio, prevede, tra l'altro, che i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale assolvano agli obblighi antiriciclaggio per evitare che le transazioni effettuate con le cripto valute possano essere utilizzate per fini illegali.

Il testo, sul quale è possibile inviare osservazioni e contributi fino al prossimo 16 febbraio, prevede per chiunque sia interessato a svolgere sul territorio italiano l'attività di prestatore di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale, l'obbligo di comunicazione al Ministero dell'Economia e delle Finanze. Riprendendo la definizione introdotta dal decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 90, il provvedimento in consultazione chiarisce che la valuta virtuale seppur *"utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni"*

e servizi” (...) non è emessa da una banca centrale o da un’autorità pubblica, e quindi “non è necessariamente collegata a una valuta avente corso legale”.

Come chiarisce il Comunicato Stampa n. 22 del 02/02/2018 lo schema di decreto disciplina “le modalità con cui i prestatori di servizi relativi all’utilizzo di valuta virtuale sono tenuti a comunicare al Ministero dell’Economia e delle Finanze la loro operatività” e ricorda che “...sono inclusi nell’obbligo di comunicazione anche gli operatori commerciali che accettano le valute virtuali quale corrispettivo di qualsivoglia prestazione avente ad oggetto beni, servizi o altre utilità”. Come precisa la stessa comunicazione, l’iniziativa di coinvolgere attraverso la pubblica consultazione ai soggetti interessati all’attività di prestare di servizi relativi all’utilizzo di valuta virtuale e comunque gli interessati, “mira a realizzare una prima rilevazione sistematica del fenomeno, a partire dalla consistenza numerica degli operatori del settore che, a regime, dovranno ad iscriversi in uno speciale registro tenuto dall’OAM, l’Organismo degli Agenti e dei Mediatori, per poter esercitare la loro attività sul territorio nazionale”.

La previsione di obblighi e cautele a carico dei prestatori di servizi relativi alle valute virtuali è coerente con le più stringenti regole dettate dalla V direttiva Ue antiriciclaggio, ormai prossima alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della comunità europea, di cui l’Italia ha di fatto anticipato l’adozione prevedendo già dal 4 luglio 2017 (data di entrata in vigore decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 90), norme più rigorose in materia di prevenzione dei reati finanziari.

- Un quadro legislativo in evoluzione

Il 2018 è un anno cruciale per la regolazione del mercato dei servizi finanziari. Infatti, oltre alla entrata in vigore della MiFid II e del regolamento MiFir, avranno efficacia a partire da quest’anno o sono in corso di revisione una nutrita serie di norme. Avranno efficacia, infatti, già dal 25 maggio 2018, il regolamento GDPR sulla protezione dei dati personali e la direttiva PSD2 (“*Payment Services Directive*”), sul mercato europeo dei sistemi di pagamento, direttiva pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 13 gennaio e la direttiva IDD (“*Insurance Distribution Directive*”) entrata in vigore il 23 febbraio. In calendario c’è inoltre la revisione della direttiva AIFMD2 relativa alla disciplina dei fondi di investimento alternativi (fondi *hedge*, *private equity* e immobiliari).

In particolare, con la direttiva PSD2 (“*Payment Services Directive*”), il sistema dei pagamenti farà un ulteriore passo nella direzione di una maggiore concorrenza, che prevede la disciplina di una nuova tipologia di operatori, i «*third party providers*», soggetti che offriranno servizi dispositivi di ordini di pagamento nel settore del commercio elettronico e di informazione sui conti. Per svolgere questa attività questi soggetti Fintech dovranno acquisire un’autorizzazione all’offerta di servizi di pagamento e sottoporsi ai controlli delle autorità di supervisione.

Stanco di programmi  
lontani anni luce  
dalla tua mentalità?



**GB SOFTWARE**®  
L'evoluzione semplice

Nata dall'idea di un commercialista, GBsoftware S.p.A.  
porta ai professionisti l'esperienza di uno studio attivo  
dal 1977.

Siamo specializzati in software per Contabilità,  
Bilancio Europeo, Fiscale e Paghe.

PER SAPERNE DI PIÙ:

[www.gbsoftware.it](http://www.gbsoftware.it) - 06 97626328 - [info@gbsoftware.it](mailto:info@gbsoftware.it)

GBsoftware S.p.A. - Via B. Oriani 153, 00197 Roma  
Rea: Rm-1065349 - C.F. e P.Iva 07946271009



## Salvaguardia e tutela dell'abitazione di famiglia

di Giuseppe Trizzino  
Avvocato Tributarista

*Breve guida interpretativa sulle esecuzioni immobiliari con note della recente Giurisprudenza di merito e considerazioni Dottrinarie sull'Istituto.*

Quanti debitori subiscono espropriazioni in Italia, quanti non decidono di difendersi e quanti conoscono le reali possibilità di una legittima difesa.

Ad oggi solo un 10% di essi decide di difendersi, perché pensa di avere torto, di non avere possibilità o di non essere ammesso ai benefici e tutele di legge.

Per dovuta conoscenza ed informazione, partiamo da una sentenza resa nella causa C-34/13, in cui la Terza Sezione della **Corte di Giustizia Ue** si è pronunciata, sull'interpretazione delle direttive 93/13/CEE concernente le clausole abusive nei contratti stipulati con i consumatori, e 2005/29/CE con cui si spiega sulle pratiche commerciali sleali delle imprese nei confronti dei consumatori nel mercato interno.

Per la Corte di Giustizia è assodato che il sistema di tutela posto in atto dalla direttiva 93/13 è fondato sull'idea che il consumatore si trovi in una situazione di inferiorità rispetto alla Banca o all'ente di Riscossione, per quanto riguarda sia il potere nelle trattative sia il grado di informazione, situazione che lo induce ad aderire alle condizioni

predisposte dal professionista senza poter incidere sul contenuto delle stesse.

Ed è questo il *nodus* razionale su cui si muovono i Giudici europei nel motivare la propria decisione ed esprimere un orientamento rilevante.

Chiariscono che, in mancanza di armonizzazione dei meccanismi nazionali di esecuzione forzata nel diritto dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire tali norme, in virtù del principio dell'autonomia procedurale, a condizione però che esse non siano meno favorevoli delle norme che disciplinano situazioni simili sottoposte al diritto interno (principio di equivalenza) e che non rendano praticamente impossibile o eccessivamente arduo l'esercizio dei diritti conferiti dal diritto dell'Unione (principio di effettività).

E proprio in merito al principio di effettività, si deve rammentare che, per giurisprudenza costante della Corte, ciascun caso in cui si pone la questione se una disposizione processuale nazionale renda impossibile o eccessivamente difficile l'applicazione del

diritto dell'Unione dev'essere esaminato tenendo conto del ruolo di detta disposizione nell'insieme del procedimento, dello svolgimento e delle peculiarità dello stesso, dinanzi ai vari organi giurisdizionali nazionali.

Al fine di preservare i diritti attribuiti ai consumatori dalla direttiva 93/13, gli Stati membri sono tenuti, in particolare, in forza dell'articolo 7, paragrafo 1, ad adottare meccanismi di tutela tali da far cessare l'utilizzazione delle clausole qualificate come abusive.

Ciò è del resto confermato dal successivo art 24 della direttiva in cui precisa che le autorità giudiziarie e gli organi amministrativi devono disporre di mezzi adeguati ed efficaci rispetto a tale obiettivo.

I giudici esaminano la questione della perdita della casa da diverse prospettive e giungono ad una questione che attiene la società stessa.

Secondo gli stessi, la perdita dell'abitazione familiare non è solamente idonea a violare gravemente il diritto dei consumatori, ma pone i familiari del consumatore interessato in una situazione particolarmente delicata.

A tale proposito, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha considerato, da un lato, che la perdita dell'abitazione costituisce una delle più gravi violazioni al diritto al rispetto del domicilio e, dall'altro, che qualsiasi persona che rischi di esserne vittima deve, in linea di principio, poter far esaminare la proporzionalità di tale misura.

Nel diritto dell'Unione, il diritto all'abitazione è un diritto fondamentale garantito dall'articolo 7 della Carta, che il giudice del rinvio deve prendere in considerazione nell'attuazione della direttiva 93/13.

Per quanto riguarda le conseguenze che comporta l'espulsione del consumatore e

della famiglia dall'abitazione che costituisce la loro residenza principale, la Corte ha già sottolineato l'importanza, per il giudice competente, di emanare provvedimenti provvisori atti a sospendere un procedimento illegittimo di esecuzione ipotecaria o a bloccarlo, allorché la concessione di tali provvedimenti risulta necessaria per garantire l'effettività della tutela voluta dalla direttiva 93/13.

Nella fattispecie, la possibilità per il giudice nazionale competente di adottare un qualsiasi provvedimento provvisorio sembra costituire uno strumento adeguato ed efficace per far cessare l'applicazione di clausole abusive, il che deve essere verificato dal giudice del rinvio.

In pratica, la Corte di Giustizia autorizza i giudici nazionali a bloccare, in via provvisoria, la finanziaria o la banca che mette all'asta la casa familiare del consumatore se si accorge che nel contratto di credito al consumo sono presenti una o più clausole abusive che pongono oneri particolarmente vincolanti a carico del consumatore e ad esclusivo vantaggio dell'azienda, clausole notoriamente vietate dalle direttive dell'UE.

Una sentenza, dunque, che estende il blocco del pignoramento dell'abitazione principale – già previsto dal c.d. decreto «del fare» nei soli confronti dello Stato e del suo «braccio esecutivo» Equitalia – anche nei confronti dei privati, soprattutto banche e finanziarie.

Continuando, anche la **Suprema Corte di Cassazione**, con la sentenza del 12 settembre 2014, n.19270, ha contribuito ad ampliare la tutela del diritto alla prima casa stabilendone l'impignorabilità da parte di Equitalia, con estensione della validità della disposizione contenuta nel decreto «del fare» anche per i procedimenti in corso.

Piccoli ma concreti passi in avanti Giurispru-

denziali si notano e si delineano nei nostri Tribunali nazionali, ad esempio il **Tribunale di Tempio Pausania** nel 2014, in cui il giudice, a seguito di un deposito di un ricorso urgente, ha revocato l'aggiudicazione dell'immobile all'asta, considerando la circostanza che la casa era stata venduta ad un prezzo troppo basso rispetto al valore che lo stesso aveva sul mercato.

Il giudice, in forza agli strumenti processuali ed al potere conferito, deve sempre valutare l'adeguatezza del prezzo di vendita rispetto a quello di mercato onde evitare "l'eccesso di ribasso", che sicuramente non va a vantaggio né del creditore né del debitore. L'unico a trarne vantaggio in tal caso sarebbe colui che all'asta acquista l'immobile ad un prezzo irrisorio.

Il giudice della esecuzione, accogliendo dunque la tesi dell'avvocato difensore, ha revocato l'aggiudicazione dell'asta in base ai principi stabiliti dalla legge n. 203 del 1991.

Tale legge parla impropriamente di "sospensione" ma, in verità, attribuisce al G.E. – fino all'emissione del decreto di trasferimento – un vero e proprio potere di revocare l'aggiudicazione dell'immobile a prezzo iniquo.

Il potere di revocare l'aggiudicazione, prima spettava solo al giudice delegato ex art. 108 della legge fallimentare, ma la riforma ha attribuito questo potere al giudice dell'esecuzione, allo scopo di *"restituire il processo esecutivo alla fase dell'incanto che andrà rifissato con diverse modalità, affinché la gara tra gli offerenti si svolga per l'aggiudicazione del bene al prezzo giusto"*.

Occorre precisare che, già prima dell'approvazione del decreto del 2016, molti giudici, di diversi tribunali, avvalendosi della possibilità riconosciuta loro ex art. 586 c.p.c., in seguito alle modifiche apportate dalla legge n. 203/91 di conversione del D.lg. n.

152/91, sospendevano la vendita quando il prezzo era notevolmente inferiore a quello "giusto".

Quel decreto, urgente, era stato pensato per la lotta alla criminalità organizzata delle vendite pilotate, ovvero negli anni in cui si assisteva ad una serie di incanti deserti al fine di conseguire, attraverso successivi ribassi, un prezzo di aggiudicazione irrisorio.

Questa legge, pensata e studiata per la lotta alla criminalità organizzata, è stata poi applicata in diversi tribunali e per tutte le procedure che non avevano più alcuna utilità.

Ogniqualevolta i giudici ritenevano che gli interessi economici del debitore e del creditore venissero frustrati dal prezzo troppo basso di aggiudicazione dell'immobile, potevano, a discrezione, "sospendere la vendita".

Così, ad es., il **tribunale di Roma**, sez. distaccata di Ostia, con ordinanza del 9 Maggio 2016 che ha sospeso per un anno l'esecuzione immobiliare dopo cinque tentativi di asta.

Nella fattispecie, il prezzo del bene si era talmente ridotto rispetto alla stima del perito che il giudice ha ritenuto che la sospensione di un anno della procedura, potesse essere un congruo termine per tentare la vendita dell'immobile ad un prezzo diverso, e magari più adeguato.

Al **Tribunale di Napoli** invece un giudice è andato oltre restituendo il bene al debitore (ord. del 23.01.2014.), facendo riferimento a due principi importanti. Il primo, della ragionevole durata del processo, ed il secondo, principio cardine a cui il giudice napoletano ha fatto riferimento, quello secondo cui, procedere con l'esecuzione, non era più fruttuoso né per il debitore né per il creditore, sempre per il c.d. "giusto prezzo".

Successivamente anche il **Tribunale di Bel-**

**luno** si è espresso in tal senso con ordinanza del 3.06.2013, e nel 2017 tribunale di Ragusa ha bloccato una espropriazione immobiliare di un imprenditore per “prezzo vile”.

Questo *excursus* giurisprudenziale ha una *ratio* precisa.

Il processo esecutivo deve avere una sua utilità, soddisfare il creditore e liberare il debitore esecutato dai suoi debiti.

Altre decisioni in materia di espropriazione immobiliare che vanno nella direzione di una maggiore tutela del consumatore vogliamo riportarle.

La **Suprema Corte** ha precisato che, in caso di riforma in appello di sentenza in forza della quale si è proceduto ad esecuzione forzata, il debitore ha diritto alla restituzione non solo del capitale pagato sulla base del titolo esecutivo, ma anche delle somme corrisposte per le spese del giudizio di esecuzione, e ciò a prescindere dallo stato soggettivo di buona o mala fede del creditore (Cass. 3 febbraio 2016, n. 2135).

Altra decisione riguarda la tardività dell'intervento del creditore privo di titolo che secondo la Suprema

preclude l'instaurazione del subprocedimento di verifica del credito regolato dall'art. 499 c.p.c. e il credito dell'interveniente tardivo sarebbe da considerarsi ipso iure sconosciuto. Il creditore tardivo, per assicurarsi almeno il diritto all'accantonamento in sede di distribuzione, è tenuto a presentare specifica istanza e a dimostrare di aver agito, entro i trenta giorni dalla data dell'intervento tardivo, per conseguire il titolo esecutivo nei confronti dell'esecutato (Cass. 19 gennaio 2016, n. 774, in *Ecllegal* 11 aprile 2016, con nota di Siciliano, Nuovi oneri nel caso di intervento tardivo del creditore *sine titulo*).

Nella espropriazione presso terzi invece, la Suprema Corte ha ribadito che l'ordinanza di assegnazione costituisce l'atto conclusi-

vo del procedimento espropriativo presso terzi e determina il trasferimento del credito pignorato (*sub specie* di cessione coattiva) dal debitore esecutato al creditore precedente. L'assegnazione ha luogo per legge “salvo esazione” e non determina l'immediata estinzione del credito dell'assegnatario, che è subordinata alla effettiva riscossione del credito assegnato, che tuttavia non costituisce una ulteriore appendice della procedura di espropriazione presso terzi.

In forza dei superiori principi, per quanto riguarda i rapporti tra ordinanza di assegnazione e procedure concorsuali, è stato chiarito che, nel caso di ammissione del debitore escusso a concordato preventivo, l'art. 168, comma 1, l.fall., non travolge l'ordinanza di assegnazione che è stata emessa ai danni del debitore. Questa norma, infatti, fa divieto ai creditori di iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore a seguito della presentazione del ricorso per l'ammissione al concordato (*rectius*: della pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese) e fino alla definitività del decreto di omologazione, ma per effetto dell'ordinanza di assegnazione il credito pignorato è uscito dal patrimonio del debitore (Cass. 7 giugno 2016, n. 11660).

Di contro, in caso di fallimento del debitore, l'ordinanza di assegnazione resta travolta e il pagamento eseguito dal terzo pignorato, seppur in ottemperanza ad un'ordinanza di assegnazione emessa prima della dichiarazione di insolvenza, è inefficace nei confronti della massa dei creditori **ex** art. 44 l.fall., che prevede la inefficacia dell'effetto estintivo successivo alla dichiarazione di fallimento (Cass. 22 gennaio 2016, n. 1227).

La Suprema Corte ha confermato che l'ordinanza di assegnazione costituisce titolo esecutivo nei confronti del terzo pignorato per la coattiva riscossione del credito assegnato, ma acquista tale efficacia esecutiva soltanto dopo che essa sia portata a

conoscenza del terzo e il terzo abbia avuto a disposizione un termine adeguato per adempiere. E' quindi illegittima la notifica dell'atto di precetto al terzo, se non è stata preceduta dall'invito al terzo ad adempiere (Cass. 10 maggio 2016, n. 9390, 4 luglio 2016).

L'ordinanza di assegnazione dei crediti è titolo esecutivo soltanto se il terzo pignorato ne ha avuto idonea conoscenza).

La Suprema Corte ha confermato che l'unico rimedio avverso l'ordinanza di assegnazione è l'opposizione agli atti esecutivi ex art. 617 c.p.c., che va proposta entro il termine perentorio di venti giorni, decorrente dalla conoscenza della stessa; l'opposizione agli atti esecutivi va utilizzata pure per dedurre l'errore nella qualificazione come positiva della dichiarazione del terzo, che invece era negativa (Cass. 25 febbraio 2016 n. 3712).

L'ordinanza di assegnazione resta comunque travolta dall'accoglimento dell'opposizione all'esecuzione proposta dal debitore (Cass. 5 aprile 2016, n. 6535).

Mentre riguardo all'istituto giuridico della vendita forzata, secondo la Suprema Corte, ai sensi dell'art. 571 c.p.c., può presentare offerte di acquisto soltanto il "procuratore legale" dell'offerente, locuzione da intendersi ormai sostituita con quella di "avvocato"; nella sola vendita con incanto l'offerta può essere presentata (oltre che a mezzo di "procuratore legale" nel caso di offerte per persona da nominare) a mezzo di mandatario munito di procura speciale.

Pertanto non è valida l'offerta nella vendita senza incanto sottoscritta da un mero mandatario munito di procura speciale (Cass. 5 maggio 2016 n. 8951).

La Suprema Corte ha considerato giustificata e frutto di una legittima scelta del legislatore (come tale non in contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione) l'esclusione per la vendita forzata della garanzia per i

vizi della cosa, che esclude le garanzie regolate dagli artt. da 1490 a 1497 c.c. (vizi e mancanza di qualità della cosa); tuttavia la vendita resta travolta nell'ipotesi di consegna di *aliud pro alio*, configurabile quando il bene aggiudicato appartenga ad un genere affatto diverso da quello indicato nell'ordinanza di vendita, ovvero manchi delle particolari qualità necessarie per assolvere alla sua naturale funzione economico-sociale, oppure quando sia del tutto compromessa la destinazione all'uso, presa in considerazione nell'ordinanza di vendita, che abbia costituito elemento determinante per l'offerta di acquisto (Cass. 12 luglio 2016, n. 14165).

La nozione di *aliud pro alio* secondo la giurisprudenza è molto circoscritta e, ad esempio, va esclusa la nullità del decreto di trasferimento nel caso di vendita forzata di una unità abitativa la cui inagibilità, dichiarata dal Comune per la presenza di elementi inquinanti, era emersa solo a seguito di una integrazione della perizia di stima che era stata depositata dopo il versamento del saldo prezzo (Cass. 29 gennaio 2016, n. 1669).

In caso di aggiudicazione definitiva, l'effetto traslativo si produce con l'emissione del decreto di trasferimento, atto conclusivo del sub-procedimento di vendita forzata - sul quale, pertanto, si riverberano eventuali nullità degli atti anteriori, opponibili all'aggiudicatario nei limiti fissati dall'art. 2929 c.c. - e, ad un tempo, titolo esecutivo per il rilascio dell'immobile.

Avverso il decreto di trasferimento sono esperibili due rimedi.

Nell'ambito della espropriazione immobiliare, è possibile proporre opposizione agli atti esecutivi per sollevare censure relative al modo con cui si sia svolta l'espropriazione stessa, e cioè eventuali vizi della fase liquidativa (o degli atti prodromici).

Nell'ambito della successiva esecuzione per rilascio, che viene minacciata o intrapresa

in virtù di esso, è possibile proporre le opposizioni (ex artt. 615 o 617 c.p.c.) per far valere irregolarità formali proprie del decreto come titolo esecutivo (ad esempio, il difetto di spedizione con formula) oppure per contestarne la qualità di titolo esecutivo o per fare valere la proprietà del bene oppure ancora per negare l'identità del bene immobile di cui si chiede il coattivo rilascio con quello oggetto di trasferimento con il decreto (Cass. 17 giugno 2016, n. 12523).

Quest'ultimo è un principio consolidato, che però recentemente è stato incrinato dal nuovo testo dell'art. 560, terzo comma, c.p.c. (come modificato dal d.l. 3 maggio 2016, n. 59, convertito in l. 30 giugno 2016, n. 119).

La nuova disposizione stabilisce che il giudice dell'esecuzione ordina la liberazione dell'immobile pignorato con *"provvedimento impugnabile per opposizione ai sensi dell'articolo 617"* e questo rimedio è stato esteso al terzo, che vanta la titolarità di un diritto di godimento del bene opponibile alla procedura.

Ovviamente dette decisioni vanno lette sotto diversi profili giuridico dottrinali perché non tutti tengono conto e soprattutto partono dall'adesione della Corte di Giustizia Europea.

Compito della dottrina è dunque una sana e sistematica elaborazione delle figure e delle fattispecie concrete in ragione dell'orientamento transnazionale.

Quello della giurisprudenza, di saggiare e collimare esigenze processuale con la certezza del diritto e la salvaguardia della famiglia e dunque della casa di proprietà.

Infine il ruolo degli avvocati, dei consulenti e dei Giudici, quello di rendere concreto un concetto di civiltà morale, in direzione del caposaldo della nostra costituzione, la famiglia e le sue necessità, fragilità, esigen-

ze e prospettive di tutela, prima tra tutte quelle residenziali.

Il periodo storico in cui ci troviamo non è sicuramente dei migliori ed il mercato immobiliare è sicuramente molto penalizzato.

Si assiste sempre a situazioni in cui alle aste non vi è alcuna proposta di acquisto, almeno fino a quando il prezzo dell'immobile rimane alto e ciò aumenta il rischio speculativo sbilanciando le tutele a favore del povero esecutato.

Poi spesso, il bene viene venduto ad un prezzo veramente irrisorio ed il creditore precedente (es, la Banca) non viene soddisfatto dal prezzo ricavato dalla vendita, mentre il debitore si ritrova senza immobile (in molti casi proprio la prima abitazione) e con ancora i debiti da saldare, con grande gioia degli speculatori.

Molte norme sono intervenute in aiuto delle famiglie e degli imprenditori in crisi, ma da sole non appaiono sufficienti perché a ragione di chi scrive, un coordinamento legislativo con il braccio Giurisprudenziale necessario a colmare lacune ed a verificare percorsi concreti nel realizzo dello scopo.

Di converso oggi, tutta l'impalcatura tutelativa si regge sulle spalle della parte esecutiva, dunque dei giudici dei tribunali, degli ausiliari e degli avvocati e CTP che possono esclusivamente applicare le norme in una maniera più elastica e sistematica e meno rigida ed ermeneutica.

Concludendo, per i debitori e bene sapere che ogni loro diritto prescinde da una valida difesa, perché gli strumenti processuali esistono ed appaiono già abbastanza utili.

Infine voglio giungere un altro chiarimento, che spesso pone il debitore prima di decidere a difendersi.

Entro quale termine il debitore esecutato ha facoltà di potersi costituire per difendersi?

Lo chiarisce la Suprema Corte in diverse sentenze sulle quali ci soffermeremo.

Lo sbarramento dell'articolo 2929 del codice civile.

Una sentenza recente (Cassazione civile sez. III 10 febbraio 2015 n. 2472) ha preso le mosse dall'articolo 2929 del codice civile che stabilisce: *“la nullità degli atti esecutivi che hanno preceduto la vendita o l'assegnazione non ha effetto riguardo all'acquirente o all'assegnatario, salvo il caso di collusione con il creditore procedente. Gli altri creditori non sono in nessun caso tenuti a restituire quanto hanno ricevuto per effetto dell'esecuzione”*.

Da tale norma deriva il principio in forza del quale il debitore ha l'onere di attivarsi per rilevare nullità della procedura non solo entro i termini fissati dall'art. 617 del codice di procedura civile (20 giorni dalla conoscenza dell'atto di esecuzione), ma soprattutto prima della vendita. Difatti, una volta intervenuta la vendita, il legislatore ha inteso tutelare l'acquirente, a salvaguardia della certezza dei rapporti. Una volta intervenuta la vendita, si viene a determinare uno sbarramento alla proponibilità di opposizioni ex art. 617 c.p.c., intendendosi in tal modo tutelare l'affidamento incolpevole dell'acquirente e la stabilità della procedura di esecuzione forzata, anche al fine di incentivare l'acquisto dei beni posti ad incanto.

La corte di Cassazione, con sentenza 27 agosto 2014 n. 18312, ha ribadito tale principio anche con riferimento al regime delle altre opposizioni all'esecuzione forzata.

Pertanto, il principio affermato dalla Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n.2472 del 2015 è il seguente: *“ove sopravvenga l'accertamento dell'inesistenza di un titolo idoneo a giustificare l'esercizio dell'azione esecutiva, non viene meno l'acquisto dell'immobile pignorato, da parte del terzo nell'ambito di procedura espropriativa*

*conforme alle normative, salvo dimostrazione di collusione tra il terzo acquirente del bene e creditore procedente (nella specie, relativa ad una espropriazione immobiliare esattoriale, l'opponente aveva fatto valere la nullità assoluta di tutti gli atti della procedura esecutiva derivante dalla omessa notifica, ai sensi dell'art. 78 comma 2 del d.p.r. n. 602/73, dell'avviso di vendita che, pur risultando notificato a mezzo del servizio postale con raccomandata riportava in calce all'avviso di ricevimento una firma del destinatario non corrispondente alla sua; la Corte ha rilevato che tale vizio, seppure sussistente, non poteva essere opposto all'aggiudicatario in difetto di qualsiasi prova di un'eventuale collusione del terzo con il creditore procedente)”*.

#### **Il precedente intervento delle sezioni unite**

Sul punto vale la pena di sottolineare che il principio testé enunciato è in linea con quanto affermato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione con la sentenza n. 21110 del 2012 le quali hanno anche precisato che *“resta salvo il diritto dell'esecutato di far proprio il ricavato della vendita e di agire per il risarcimento dell'eventuale danno nei confronti di chi, agendo senza la normale prudenza, abbia dato corso al procedimento esecutivo in difetto di un titolo idoneo”*.

Le sezioni unite hanno risolto un contrasto in ordine alla valenza interpretativa da attribuire alla disposizione dell'art. 2929 del codice civile.

Una prima interpretazione sulla portata dell'articolo 2929 del codice civile...

Difatti, secondo una interpretazione, la suddetta norma si applicherebbe soltanto alle ipotesi di nullità della procedura esecutiva e precisamente alla sola ipotesi di vizi formali dai quali siano affetti uno o più singoli atti esecutivi antecedenti l'acquisto o l'assegnazione del bene pignorato. Si riteneva, cioè, (secondo un primo orientamento) che quella norma trovi applicazio-

ne quando sia venuto in discussione il modo dell'esecuzione, a seguito di un'opposizione agli atti esecutivi riconducibile al paradigma dell'art. 617 c.p.c., e non invece quando sia emersa l'inesistenza del diritto stesso del creditore procedente ad agire *in executivis*, come avviene nel caso dell'opposizione all'esecuzione disciplinata dall'art. 615 c.p.c. (si veda già, in tal senso, l'esplicita affermazione contenuta nella motivazione di Cass. 14 luglio 1967, n. 1768, e tra le altre, più di recente, Cass. 11 novembre 2004, n. 21439, e Cass. 13 febbraio 2009, n. 3531). Del pari si esclude che la menzionata disposizione dell'art. 2929 possa entrare in gioco quando la nullità riguardi proprio la vendita o l'assegnazione, sia che si tratti di vizi che direttamente la concernono, sia che si tratti di vizi che rappresentano il riflesso della tempestiva e fondata impugnazione di atti del procedimento esecutivo anteriori ma necessariamente prodromici (si veda, *ex multis*, Cass. 9 giugno 2010, n. 13824).

#### **Ed una seconda interpretazione.**

Secondo altra interpretazione, viceversa, (cfr. Cass. 4 giugno 1969, n. 1968; Cass. 1 agosto 1991, n. 8471; Cass. 7 ottobre 1997, n. 9744) l'articolo 2929 del codice civile contiene una norma di chiusura del sistema, volta a far sì che, una volta intervenuta la vendita, possano essere opposte all'aggiudicatario di buona fede solo le nullità che abbiano eventualmente colpito direttamente la vendita stessa, in quanto tale. Pertanto, all'aggiudicatario o al terzo assegnatario non colluso col creditore procedente risulterebbero quindi inopponibili non solo le pregresse nullità formali del procedimento ma anche quelle attinenti all'esistenza stessa del diritto del creditore ad agire *in executivis*, e ciò "sia in quanto il terzo è estraneo alle vicende del titolo esecutivo e l'esigenza di stabilità espressa dal citato art. 2929 mira appunto ad impedire che operi in suo danno la regola della nullità derivata, posta in ambito processuale dall'art.

*159, comma 1, del codice di rito; sia perchè, almeno secondo alcuni autori, l'esistenza di un valido titolo esecutivo non costituirebbe un presupposto per il corretto funzionamento del processo di esecuzione e non impedirebbe perciò che tale processo, se svolto in conformità alle regole procedurali per esso fissate, produca l'effetto di trasformare il diritto di proprietà sul bene in una somma di denaro".*

Si è osservato pure che il legislatore, nel 2005, ha introdotto l'art. 187 *bis* disp. att. c.p.c., (ex D.L. 14 marzo 2005, n. 35, art. 2, comma 4 novies, convertito con modificazioni nella L. 14 maggio 2005, n. 80), a mente del quale "i diritti dei terzi aggiudicatari o assegnatari restano fermi se dopo l'aggiudicazione, anche provvisoria, o dopo l'assegnazione si verifici l'estinzione o la chiusura anticipata del processo esecutivo".

#### **La composizione del contrasto.**

Le sezioni unite della suprema Corte, con la citata sentenza del 2012, propendono per questa seconda interpretazione evidenziano che "se ciò consente di affermare che la "nullità degli atti esecutivi" cui allude il citato art. 2929 non può confondersi con l'accertata mancanza di un idoneo titolo esecutivo, non pare corretto farne discendere la conclusione che, in quest'ultima situazione, il diritto del terzo acquirente o aggiudicatario debba restare necessariamente travolto". Prosegue la Corte a sezioni unite che "la mancanza del diritto ad agire condiziona l'esito del procedimento ma non rende nulli gli atti attraverso i quali esso si è esplicato. Ciò significa che il terzo acquirente o assegnatario del bene pignorato, il quale è estraneo al rapporto intercorrente tra il preteso creditore e l'esecutato, deriva il suo diritto da un atto – o meglio, da una sequela di atti culminanti nel decreto di trasferimento – la cui validità non è qui in discussione. La vendita forzata produce un trasferimento per atto tra vivi, operante sul piano del diritto sostanziale, sotto molti aspetti (pur con le

note differenze di regime) assimilabile alla compravendita negoziale (art. 2919 c.c.). Quando essa si sia perfezionata, nell'ambito del procedimento giudiziale che la prevede ed in conformità alle regole di quel procedimento, i suoi effetti non sono retrattabili, a meno d'individuare vizi propri dell'atto di trasferimento o della sequenza di atti che necessariamente lo precedono e che ad esso ineriscono (ed è a questo riguardo, come s'è visto, che opera la speciale disciplina delineata dall'art. 2929 c.c.). Al di fuori di tale ipotesi, il terzo acquista bene, perchè l'atto dal quale egli deriva il suo diritto, nel momento in cui interviene, si configura come un atto perfettamente legittimo e regolare".

L'orientamento contrario resiste all'intervento delle sezioni unite.

In senso contrario, in tempi recenti è intervenuta altra sentenza della Suprema Corte (Cassazione civile sez. III – 19/12/2014 n.26930) che ha stabilito il seguente principio: *"In tema di espropriazione forzata immobiliare, la nullità della notifica dell'avviso di vendita al debitore esecutato, in quanto posta a tutela del diritto al contraddittorio, si estende agli atti consequenziali della procedura e ai provvedimenti di trasferimento del bene pignorato, non operando la regola di protezione dell'acquisto dell'aggiudicatario dettata dall'art. 2929 cod. civ., che presuppone la validità dell'intero sub-procedimento di vendita; detto principio si applica anche all'espropriazione immobiliare esattoriale, nella quale, ai sensi dell'art. 78 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, il pignoramento si esegue mediante la trascrizione di un avviso di vendita da notificare al debitore esecutato"*.

In tale occasione la Suprema Corte ha precisato che *"quanto alla rilevanza nella specie dell'istituto di cui all'art. 2929 c.c., la tutela del terzo aggiudicatario presuppone – anche in tal caso per consolidato orientamento di legittimità – la validità della vendita; intesa però non come singolo atto di*

*aggiudicazione – trasferimento, ma come intera "fase" sub procedimentale. Fase intercorrente dall'ordinanza di vendita al trasferimento, e concretantesi anche negli atti preparatori e funzionali all'espropriazione, quale deve appunto ritenersi l'avviso di vendita e la sua notificazione al debitore: "La regola contenuta nell'art. 2929 c.c., secondo il quale la nullità degli atti esecutivi che hanno preceduto la vendita e l'assegnazione non ha effetto riguardo all'acquirente o all'assegnatario, non trova applicazione quando la nullità riguardi proprio la vendita o l'assegnazione, sia che si tratti di vizi che direttamente la concernano, sia che si tratti di vizi che rappresentino il riflesso della tempestiva e fondata impugnazione di atti del procedimento esecutivo anteriori ma ad essi obbligatoriamente prodromici" (Cass. n.13824 del 9.6.2010; in termini: Cass. 5826/1985, 193/2003, 3970/2004 ed altre)"*.

Il principio affermato – secondo la Suprema Corte – non contrasterebbe con quanto affermato dalle sezioni unite nel 2012 in quanto *"l'ascrivibilità della nozione di "vendita" ex art. 2929 cit. alla più ampia fase subprocedimentale di liquidazione è stata riaffermata anche da SSUU n. 21110 del 28/11/2012, il cui decisum – nel senso che "il sopravvenuto accertamento dell'inesistenza di un titolo idoneo a giustificare l'esercizio dell'azione esecutiva non fa venir meno l'acquisto dell'immobile pignorato, che sia stato compiuto dal terzo nel corso della procedura espropriativa in conformità alle regole che disciplinano lo svolgimento di tale procedura, salvo che sia dimostrata la collusione del terzo col creditore procedente" – non confligge con quanto sin qui ritenuto, presupponendo infatti a sua volta che l'acquisto da parte del terzo tutelato sia avvenuto nell'osservanza delle regole procedurali di tale fase."*



## L'IVA nelle esportazioni: prassi e operatività

di Paolo Soro

*Dottore Commercialista*

*Nel presente contributo, analizziamo gli aspetti operativi principali legati alle operazioni di esportazione, con esclusivo riferimento alla normativa IVA.*

---

Oggi come oggi, il processo d'internazionalizzazione non è più questione esclusiva delle grandi imprese, ma è diventato un elemento fondamentale anche per le strategie messe in atto dalle PMI. Quotidianamente sentiamo parlare di globalizzazione dei mercati. E allora la puntuale conoscenza delle implicazioni fiscali e delle connesse procedure doganali possono rappresentare importanti fattori di crescita per affrontare adeguatamente le operazioni con l'estero.

Tra l'altro, nella nostra nuova e moderna veste di consulenti di fiducia globali per i nostri clienti, una volta presa coscienza della volontà degli stessi di rivolgersi all'estero (e sempre che, come dovrebbe essere, non siamo stati proprio noi a suggerire loro di percorrere la strada dei mercati stranieri), prima ancora di dare il nostro parere tecnico di fiscalisti, dovremmo richiamarne l'attenzione su una scrupolosa prioritaria ana-

lisi di tutti quelli che sono gli aspetti legati a qualunque programma di internazionalizzazione, quali:

- ✓ La scelta del mercato sui cui entrare
- ✓ Il rischio-Paese
- ✓ Il contesto socio-economico
- ✓ Il sistema finanziario
- ✓ L'ordinamento giuridico locale e internazionale (Convenzioni, Camere di Arbitrato etc.)
- ✓ Le scelte strategiche commerciali più proficue
- ✓ L'individuazione di elementi di criticità del prodotto
- ✓ La scelta dell'interlocutore finanziario

- ✓ I costi di trasporto e i termini di consegna dei beni (c. d. INCOTERMS o “Termini di Resa”)
- ✓ Le garanzie bancarie internazionali sui pagamenti
- ✓ Le clausole contrattuali da predisporre e sottoscrivere
- ✓ Le procedure richieste nel singolo Stato per il recupero dei crediti

oltre che, evidentemente:

- ✓ L’aspetto fiscale, come elemento prioritario da considerare

Relativamente a detto ultimo fattore, sarà opportuno sapere:

1. chi sono tutti i soggetti coinvolti nell’operazione (elemento soggettivo: privati, soggetti IVA)
2. di che tipologia di vendita si tratta (elemento oggettivo: beni, servizi)
3. come viene inviata la merce (elemento trasporto: a cura del fornitore, del cliente, file informatici)
4. i Paesi effettivamente interessati (elemento territoriale: Italia, intra-UE, extra UE)
5. quando l’operazione sarà da considerarsi conclusa (elemento fattura: alla partenza, in Dogana, all’arrivo, alla data del pagamento)
6. le connesse procedure doganali (elemento Dogana: bolletta, DAU – Documento Amministrativo Unico, il tutto finalizzato a fornire la prova dell’esportazione)
7. come verrà saldato il prezzo e come sarà determinato il rapporto di cambio della moneta (elemento pagamento: unica soluzione, rateizzato, franco valuta)

In realtà, seppure il pagamento non sia un fattore indispensabile prescritto dalla normativa per individuare le operazioni di esportazione, è opportuno ricordare che lo diventa ai fini della qualifica di “esportatore abituale” e formazione del “plafond”: le esportazioni di omaggi e in generale le vendite effettuate secondo la c. d. procedura doganale “franco valuta”, infatti, come già chiarito con nota del Ministero delle Finanze 10367/1998, non rilevano a tali ultimi fini.

Inoltre, resta sempre da valutare il particolare aspetto legato alla dimostrazione del pagamento, quale indizio volto eventualmente a confermare l’effettività dell’operazione.

La Direttiva 2006/112/CE prevede che un’operazione di cessione di beni si consideri “esportazione non imponibile”, solamente se si verificano entrambe le seguenti due indispensabili condizioni:

- I beni devono essere fuoriusciti dal territorio comunitario: Il passaggio della frontiera unionale deve essere provato in modo certo e diretto attraverso la documentazione doganale – o comunque proveniente da Enti e Autorità pubbliche del Paese estero di destinazione
- Deve verificarsi il trasferimento effettivo del diritto di proprietà (o altro diritto reale di godimento) concernente i beni esportati: Il trasferimento della proprietà non deve necessariamente avvenire anteriormente al trasporto della merce all’estero, ben potendo la stessa essere previamente inviata all’estero per essere lì successivamente ceduta secondo i preventivi accordi di vendita stipulati con il cliente estero

Sempre in tema doganale, si ricorda (Circolare 16/D-2015 delle Dogane) che le Autorità doganali hanno poteri di verifica anche

in materia di *Transfer Pricing*, nel momento del passaggio di beni “infra-gruppo”; nonché di attivazione della connessa eventuale attività di ruling, indipendentemente da eventuali controlli accertativi esperiti dall’Agenzia delle Entrate.

Ciò premesso, con particolare riferimento alle cessioni di beni, possiamo innanzitutto distinguere:

- ✓ Le esportazioni dirette – Consegna effettuata dal fornitore italiano al cessionario extracomunitario
- ✓ Le esportazioni indirette – Consegna effettuata in Italia a un “esportatore abituale”

Di regola, il momento di effettuazione dell’operazione si ha quando la dichiarazione doganale viene accettata, indipendentemente dalla data di partenza della merce. Dunque, è opportuno emettere la fattura (per così dire, “ufficiale”) in tale data, posto che la merce potrebbe restare bloccata in Dogana per ispezioni, controlli etc.

Per quanto, poi, concerne le indicazioni da annotare nella fattura (riferimento art. 21, commi 6 / 6 *bis*, DPR 633/1972):

A. Per le cessioni qualificate come operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-*bis*, 9 e 38-*quater*, DPR 633/1972, l’indicazione da inserire in fattura sarà:

**“operazione non imponibile ex art. 8 / 8-*bis* / 9 / 38-*quater*”**

B. Per le cessioni di beni in transito doganale in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all’imposta ex art. 7-*bis*, comma 1, DPR 633/1972, l’indicazione da inserire in fattura sarà:

**“operazione non soggetta, ex art. 7-*bis*, comma 1, DPR 633/1972”**

Ma passiamo a elencare le fattispecie con

cui più di frequente ci potrebbe capitare di avere a che fare nella pratica di tutti i giorni.

### **Esempio 1**

Nel caso in cui il trasporto dei beni ceduti al soggetto extra-UE venga effettuato direttamente dal cedente (il quale ne avrà pertanto la relativa prova d’uscita), ci troviamo di fronte a un’operazione di esportazione diretta non imponibile IVA, ai sensi dell’art. 8, comma 1, lettera a), DPR 633/1972.

In queste ipotesi, si raccomanda di riporre particolare attenzione ai dazi doganali del Paese di arrivo, che non sono sempre facilmente predeterminabili in partenza.

Nell’esempio in considerazione, l’azienda vende dei beni a un cliente soggetto privato residente in Russia, con spedizione a cura della stessa azienda cedente. In tal caso, la fattura dell’azienda italiana, come appena detto, dovrà indicare la dicitura: “*non imponibile IVA, ex art. 8, comma 1, lettera a), del DPR 633/1972*”.

L’azienda italiana cedente dovrà conservare la bolletta doganale di ingresso dei beni in Russia.

### **Esempio 2**

Nell’ipotesi in cui il trasporto sia eseguito a cura dell’azienda cessionaria non residente - o comunque a opera di un vettore da questa incaricato - siamo di fronte a un’esportazione indiretta, non imponibile IVA ai sensi dell’art. 8, comma 1, lettera b), DPR 633/1972.

In tal caso occorre soddisfare la condizione dei 90 giorni: se il cessionario non restituisce al cedente un esemplare della fattura vistata dalla Dogana di uscita della Comunità Europea entro 90 giorni dall’operazione, il cedente dovrà provvedere a regolarizzare l’esportazione, applicando l’IVA relativa (Circolare 50/E/2002, Agenzia delle Doga-

ne).

La nostra azienda italiana, dunque, procede con la vendita di beni a un cliente soggetto IVA residente in Brasile. Tale soggetto brasiliano trasporta la merce per proprio conto nel suo Paese.

La spedizione della merce dovrà avvenire nei 90 giorni dalla consegna, e il cliente dovrà trasmettere alla nostra azienda italiana cedente, la bolletta doganale vistata, quale prova dell'effettiva entrata dei beni in Brasile.

La dicitura in fattura sarà: *“operazione non imponibile, ex art. 8, comma 1, lettera b), DPR 633/1972”*.

### **Esempio 3**

La regola di non imponibilità dell'esportazione indiretta vista nell'Esempio 2 non è praticabile nelle fattispecie di cessioni effettuate nei confronti di privati consumatori extra-UE.

In questi casi, si potrà emettere la fattura non imponibile *ex art. 38-quater, DPR 633/1972*, a patto che i beni siano:

- A. per uso personale o familiare
- B. di importo complessivo (comprensivo di IVA) superiore a Euro 154,94
- C. trasportati nei bagagli personali fuori dall'UE entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione

La dicitura in fattura sarà: *“operazione non imponibile, ex art. 38-quater, DPR 633/1972”*.

La fattura dovrà essere restituita all'azienda cedente entro il quarto mese successivo all'effettuazione dell'operazione, debitamente vistata dall'ufficio doganale di uscita dall'UE.

Considerata la scarsa affidabilità in tal senso dei privati consumatori, l'*iter* che si con-

siglia di percorrere è il seguente:

- ✓ La fattura viene emessa con l'IVA al momento della vendita effettuata in Italia
- ✓ Il privato consumatore extra-UE trasporta i beni fuori dall'UE entro tre mesi
- ✓ Entro quattro mesi, il privato consumatore extra-UE riconsegna una copia della fattura con il timbro “visto uscire” apposto dalla Dogana UE di uscita
- ✓ L'azienda italiana cedente rimborsa al privato consumatore extra-UE l'IVA anticipata in occasione dell'acquisto e provvede alla registrazione contabile

Ovviamente, come noto, il rimborso al consumatore privato extra-UE potrà essere effettuato anche tramite le note società di intermediazione *Tax-free* o *Tax-refund*.

### **Esempio 4**

Passando, ora, a considerare le esportazioni concernenti prestazioni di servizi, diventa fondamentale porre particolare attenzione al momento in cui si considera concretamente effettuata l'operazione.

In generale, per quanto concerne le prestazioni di servizi *ex art. 7-ter, DPR 633/1972*, il momento di effettuazione dell'operazione si ha alla data di ultimazione della prestazione (art. 6, comma 6, DPR 633/1972). Fermo restando che un eventuale pagamento parziale del corrispettivo è valido come momento di effettuazione dell'operazione esclusivamente con riferimento all'importo realmente versato. Per le prestazioni a carattere continuativo, invece, il momento di effettuazione dell'operazione si ha alla data di maturazione dei singoli corrispettivi.

Nelle fattispecie di fatturazione relativa a prestazioni di servizi generici verso clienti

soggetti privati extra-UE, la regola generale è quella della tassazione nello Stato di stabilimento del prestatore dei servizi: nel nostro caso, prestazione imponibile IVA 22%.

La situazione riguarda – come detto – le prestazioni di servizi generici. Esistono, peraltro, una serie di deroghe all'art. 7-ter per specifici servizi. In particolare, l'art. 7-septies, comma 1, lettera c), a esempio, stabilisce che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato (e, dunque, si tratta di operazioni fuori campo IVA), se rese a committenti privati extra-UE, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili.

Dalla lettura di tale norma deriva che un avvocato italiano, il quale svolga un'attività di consulenza legale nei confronti di un cliente privato extra-UE, emetterà fattura/parcella senza IVA, con la dicitura: "operazione non soggetta, ex art. 7-septies, comma 1, lettera c), DPR 633/1972".

La situazione non sembra, però, altrettanto chiara laddove si tratti di un commercialista che presti attività di consulenza fiscale o del lavoro. Esempio:

- ✓ un cittadino privato cinese si rivolge a un commercialista italiano per conoscere la normativa locale in previsione di futuri investimenti
- ✓ un cittadino privato indiano deve essere assunto da un datore di lavoro italiano e chiede l'assistenza di un commercialista italiano
- ✓ un cittadino privato argentino viene bloccato con delle merci alla dogana comunitaria di uscita, in Italia, e si rivolge a un commercialista italiano per avere assistenza
- ✓ un cittadino italiano, fiscalmente residente e domiciliato (rectius, stabilito) in Svizzera, si rivolge a un commercia-

lista italiano per sapere se ha obblighi dichiarativi in Italia

In tutti questi casi, a nostro avviso, un'interpretazione fondata sulla ratio dell'intero articolo in esame, porterebbe a considerare l'operazione fuori campo IVA. Senonché, è ben vero che, avuto riferimento al tenore letterale della norma, non esiste la certezza che l'operazione rientri nella deroga prevista alla lettera c), comma 1 dell'art. 7-septies.

Cionondimeno, occorre rilevare che la deroga concerne il tipo di servizio prestato, senza fare alcun riferimento all'eventuale titolo professionale posseduto dal prestatore italiano. Nulla, dunque, vieta che un commercialista possa indicare in fattura/parcella una causale del tipo:

- ✓ consulenza e assistenza tecnica
- ✓ consulenza e assistenza legale
- ✓ consulenza per l'elaborazione dati

rientrando, così, in una delle fattispecie in deroga. Resta, comunque, il rischio che, in sede accertativa, venga contestata la genericità della causale esposta - sulla base della norma, nella causale vanno dettagliati natura e valore dei servizi prestati.

Ora, ferma restando la possibilità (se vi è il tempo) di presentare domanda d'interpello ordinatorio e indipendentemente dal fatto che occorrerà un'opportuna valutazione caso per caso, negli esempi sopra elencati, la causale potrà essere la seguente: *Consulenza e assistenza tecnica professionale specializzata, prestata a soggetto privato non residente e non stabilito nel territorio UE, in materia di normative nazionali e internazionali*. Con indicazione: "operazione non soggetta ex art. 7-septies, DPR 633/1972".

#### **Esempio 5**

Nelle ipotesi di fatturazione relativa a prestazioni di servizi generici verso clienti sog-

getti IVA extra-UE, vige la regola generale della tassazione IVA nello Stato di stabilimento del committente (cliente).

Quindi, il soggetto italiano emette una fattura senza IVA, con dicitura: *“operazione non soggetta, ex art. 7-ter, comma 1, lettera a) DPR 633/1972”*.

Pare superfluo ricordare che se, invece, l’operazione viene svolta in Italia nei riguardi di un soggetto IVA extra-UE stabilito in Italia (esempio: stabile organizzazione), ovviamente, il nostro cliente prestatore italiano dovrà emettere la fattura con IVA ordinaria 22%.

### **Esempio 6**

Uno dei casi sempre più frequenti è costituito dalle operazioni concernenti prestazione di servizi acquistati tramite *E-Commerce* diretto: ovvero, quel tipo di commercio elettronico in cui tutte le fasi della transazione (dall’ordine, alla prestazione e al pagamento) avvengono *on-line*.

Ricordiamo che l’Allegato II, della Direttiva 2006/112/CE riporta, in particolare, il seguente elenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica:

- ✓ fornitura di siti *web* e *web-hosting*, gestione a distanza di programmi e attrezzature;
- ✓ fornitura di *software* e relativo aggiornamento;
- ✓ fornitura di immagini, testi e informazioni, e messa a disposizione di basi di dati;
- ✓ fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d’azzardo, manifestazioni o programmi politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;
- ✓ fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

In questi casi rileva il luogo di stabilimento del committente privato (operazione B2C), a prescindere da quello del prestatore soggetto passivo.

Quindi, non sono rilevanti ai fini IVA in Italia detti servizi resi a privati extra-UE; la fattura andrà emessa senza IVA, con dicitura: *“operazione non soggetta, ex art. 7-sexies, comma 1, lettera f), DPR 633/1972”*.

La sostanza (per quanto riguarda l’IVA) non muta anche nelle ipotesi di *E-Commerce* diretto relativo a operazioni B2B: soggetto IVA italiano verso soggetto economico extra-UE. Seppure in tali casi varia l’annotazione da indicare in fattura.

La nostra azienda italiana emetterà, dunque, fattura senza applicazione dell’IVA; fermo restando che la dicitura diventerà: *“operazione non soggetta, ex art. 7-ter, comma 1, lettera a), DPR 633/1972”*.

### **Esempio 7**

Un’ulteriore fattispecie di esportazioni è, poi, rappresentata dalle cessioni gratuite di beni, dove, in linea con la normativa nazionale, bisognerà, prima di tutto, distinguere quali cessioni gratuite rientrano in ambito IVA.

In proposito, si ricorda che le cessioni gratuite di beni (la cui produzione o commercio rientra nell’attività propria dell’impresa; o quelle per le quali è stata operata la detrazione IVA all’acquisto), costituiscono operazioni rilevanti a fini IVA (come le cessioni a titolo oneroso). E, se effettuate verso clienti Extra-UE, configurano evidentemente delle operazioni di esportazione.

A questo punto, l’azienda italiana dovrà:

- ✓ emettere fattura al cliente extra-UE, in quanto operazione comunque rilevante a fini IVA
- ✓ annotare la dicitura: *“operazione non imponibile, ex art. 8, comma 1, lett. a),*

DPR 633/1972”

- ✓ indicare il prezzo di acquisto o di costo dei beni (o di beni simili), determinato nel momento in cui si effettuano tali operazioni (art. 13, comma 2, lett. c, DPR 633/1972)
- ✓ precisare: “omaggi ceduti a titolo gratuito”
- ✓ espletare le consuete formalità doganali

Viceversa, laddove la cessione al cliente extra-UE rientri fra le categorie di beni non rilevanti ai fini IVA (omaggi di beni non prodotti né commercializzati dall’impresa di valore unitario non superiore a Euro 50,00; ovvero, beni acquistati senza detrazione dell’imposta):

- ✓ non si emette fattura soggetta a registrazione in contabilità, trattandosi di operazione fuori campo IVA per mancanza del presupposto oggettivo
- ✓ vanno peraltro espletate le procedure doganali: lista valorizzata redatta su carta intestata dell’impresa (o emissione di fattura pro-forma), con indicazione dei beni ceduti in omaggio e del loro valore

In conclusione, pare opportuno (sempre con espresso riguardo alla prassi operativa) richiamare i principi espressi in due importanti sentenze della Corte di Giustizia UE.

Con la Sentenza 08.05.2013 (Causa C-271/12), in tema di irregolare fatturazione delle operazioni, la Corte ha affermato che:

*Il principio di neutralità dell’IVA non osta al fatto che l’Amministrazione Finanziaria neghi il rimborso dell’imposta versata da un fornitore di servizi quando, in presenza di prestazioni di servizi effettivamente rese (con IVA esigibile correttamente versata),*

*l’esercizio del diritto di detrazione dell’IVA addebitata su tali servizi è stato negato al committente degli stessi servizi per irregolarità contestate nelle fatture emesse dal prestatore, le quali possono essere regolarizzate solamente prima che vengano adottati i provvedimenti sanzionatori da parte della competente Amministrazione.*

Con la Sentenza 19.12.2013 (Causa C-563/12), in materia di regime di esenzione IVA, la Corte ha, poi, avuto modo di precisare che:

*Una normativa nazionale che assoggetta l’esenzione all’esportazione a un termine di uscita, con l’obiettivo, in particolare, di lottare contro l’elusione e l’evasione fiscale, senza per questo consentire al soggetto passivo di dimostrare, al fine di beneficiare di tale esenzione, che la condizione di uscita è stata soddisfatta dopo lo scadere di tale termine, e senza prevedere un diritto del soggetto passivo al rimborso dell’IVA già corrisposta in ragione del non rispetto del termine, qualora fornisca la prova che la merce ha lasciato il territorio doganale dell’Unione, eccede quanto necessario per il conseguimento di detto obiettivo.*



## La motivazione degli avvisi di accertamento catastali

di *Maurizio Villani*  
Avvocato Tributarista

---

L'indirizzo della Corte di Cassazione sulla motivazione degli atti di classamento ed attribuzione di rendita catastale conseguenti a procedura Docfa è andato consolidandosi, nel senso che: *“qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura disciplinata dall'art. 2 del D. L. n. 16 del 1993, convertito in L. n. 75 del 1993, e dal D. M. n. 701 del 1994 (cd. procedura DOCFA), l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati”*.

Dove, in caso contrario, e cioè nell'ipotesi in cui la discrasia non derivi dalla stima del bene, ma dalla **divergente valutazione** degli

elementi di fatto indicati dal contribuente *“la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso”* (da ultimo, Cass. ord. 12497/16 e Cassazione – Sez. Tributaria – sentenza n. 977, depositata il 17/01/2018).

Si tratta di orientamento che si pone in linea con quanto stabilito da Cass. 23237/14, la quale (richiamando Cass. ord. 3394/14) ha affermato che: *“in ipotesi di classamento di un fabbricato mediante la procedura Docfa, l'atto con cui l'amministrazione disattende le indicazioni date dal contribuente deve contenere un'adeguata ancorché sommaria motivazione, che delimiti l'oggetto della successiva ed eventuale controversia giudiziaria, affermando, appunto, che l'Ufficio non può limitarsi a comunicare il*

*classamento che ritiene adeguato, ma deve anche fornire un qualche elemento che spieghi perché la proposta avanzata dal contribuente con la Dofca viene disattesa”.*

Nel farsi carico di alcune precedenti pronunce in materia, Cass. 23237/14 cit. ha rilevato come il principio così da essa accolto “contrasta solo in apparenza con la giurisprudenza citata dalla ricorrente (cfr., da ultimo, Cass. n. 2268 del 2014) secondo cui, in ipotesi d’attribuzione della rendita catastale a seguito della procedura Docfa, l’obbligo di motivazione è soddisfatto con l’indicazione dei dati oggettivi e della classe, trattandosi di elementi conosciuti o comunque facilmente conoscibili per il contribuente e tenuto conto della struttura fortemente partecipativa dell’atto”.

Quest’ultimo indirizzo deve trovare applicazione solo nel caso in cui *“gli elementi di fatto indicati nella dichiarazione presentata dal contribuente non siano stati disattesi dall’Ufficio e risultino, perciò, immutati, di tal che la discrasia tra la rendita proposta e la rendita attribuita sia la risultante di una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati: in tal caso, risulta evidente come la presenza e la adeguatezza della motivazione rilevino, non già ai fini della legittimità dell’atto, ma della concreta attendibilità del giudizio espresso”.*

Diversamente deve, però, avvenire allorché *“la rendita proposta con la Dofca non venga accettata in ragione di ravvisate differenze relative a taluno degli elementi di fatto indicati dal contribuente”;* ipotesi in cui *“l’Ufficio dovrà, appunto, specificarle, sia per consentire al contribuente di approntare agevolmente le consequenziali difese, che per delimitare, in riferimento a dette ragioni, l’oggetto dell’eventuale successivo contenzioso, essendo precluso all’Ufficio di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate; principio questo che si pone in consonanza con la più recente giu-*

*risprudenza di questa Corte (Cass. n. 9626 del 2012; ord. 19814 del 2012; n. 21532 del 2013; n. 17335 del 2014; n. 16887 del 2014), che, in tema di motivazione degli atti di modifica del classamento, ha, appunto, affermato che è necessaria l’enunciazione delle relative ragioni per consentire al contribuente il pieno svolgimento del suo diritto di difesa e per circoscrivere l’ambito dell’eventuale futuro giudizio”.*

Orbene, come si evince dal su riportato orientamento di legittimità, questo livello di motivazione non può ritenersi sufficiente quando gli avvisi di accertamento disattendono la proposta variazione in categoria A2 proprio sulla base di una divergente valutazione degli “elementi di fatto” adottati dai contribuenti con procedura Docfa, e costituiti dall’asserito deterioramento degli immobili; dalla mancanza in essi delle caratteristiche tipologiche di lusso e, comunque, legittimanti il classamento di signorilità A1; dalla sopravvenuta diversa distribuzione degli spazi interni.

L’ufficio deve sempre dare compiutamente conto dei motivi per cui esso ritiene di disattendere gli elementi di fatto adottati dai contribuenti a sostegno del passaggio da A1 ad A2; e tale onere di compiuta motivazione non viene meno per il solo fatto che la divergenza fattuale così ravvisata determini il ripristino della classificazione originaria.



## Credito d'imposta per le piccole e medie imprese per la quotazione nei mercati regolamentati e non regola-

di Patrik Angelone  
Dottore Commercialista

*Con la Legge di Bilancio 2018, il legislatore ha voluto introdurre un incentivo teso a ridurre le barriere all'entrata dovute agli alti costi legati all'Offerta Pubblica Iniziale.*

*L'accesso al mercato quotato offre notevoli opportunità alle imprese e in un territorio caratterizzato dalla prevalenza di piccole e medie imprese, i costi legati alla quotazione ne rappresentano, invece, un importante deterrente.*

L'agevolazione di cui alla Legge n. 205 del 27 dicembre 2017, art. 1, commi da 89 a 92, consiste nella previsione di un credito d'imposta collegato alle spese di consulenza sostenute nella fase di quotazione, utilizzabile nel triennio 2018, 2019, 2020 e nei limiti, per le rispettive annualità, di una dotazione complessiva pari a 20 milioni di euro per l'anno 2019, 30 milioni di euro per l'anno 2020 e 30 milioni di euro per l'anno 2021.

L'agevolazione spetta per il 50 per cento delle suddette spese e l'importo massimo di credito concedibile è pari a 500.000,00 euro.

Sebbene si debba attendere l'emanazione del decreto ministeriale previsto dall'art. 1, comma 91 (come di seguito indicato) per comprendere cosa debba intendersi per **spese relative a consulenze esterne non ordinarie**, autorevole dottrina sostiene che

possano essere ricomprese, a titolo esemplificativo *le spese legate alle consulenze legali e strategiche fornite dagli advisors e, ove previsto, dallo sponsor, alla strutturazione dell'offerta, alla predisposizione e diffusione presso i potenziali investitori della documentazione obbligatoria, alla redazione e certificazione dei bilanci.* (Molinari F., 2018)

Il credito d'imposta spetta **esclusivamente** in caso di ammissione ai mercati quotati e può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 09 luglio 1997, n. 241.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Articolo 17 (D.E.F.)

In vigore dal 24/06/2017

Modificato da: Decreto-legge del 24/04/2017 n. 50 Articolo 3

1. I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo,

nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva.

La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge (1).

2. Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:

a) alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell'articolo 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; per le ritenute di cui al secondo comma del citato articolo 3 resta ferma la facoltà di eseguire il versamento presso la competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato; in tal caso non è ammessa la compensazione;

b) all'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi degli articoli 27 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quella dovuta dai soggetti di cui all'articolo 74;

c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;

d) all'imposta prevista dall'articolo 3, comma 143, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

d-bis) (lettera abrogata);

e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrative da enti previdenziali, comprese le quote associative;

f) ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

g) ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124;

h) agli interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell'articolo 20;

h-bis) al saldo per il 1997 dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto-legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461, e del contributo al servizio sanitario nazionale di cui all'articolo 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'articolo 4 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85;

h-ter) alle altre entrate individuate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e con i Ministri competenti per settore;

h-quater) al credito d'imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche;

h-quinquies) alle somme che i soggetti tenuti alla riscossione dell'incremento all'addizionale comunale debbono riversare all'INPS, ai sensi dell'articolo 6-quater del decreto-legge 31 gennaio 2005, n. 7, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 marzo 2005, n. 43, e successive modificazioni. (2)

In particolare, come dispone il comma n. 90, "*il credito d'imposta... è utilizzabile... a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata ottenuta la quotazione e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo.*" Inoltre, il credito d'imposta:

1. non concorre alla formazione del reddito e neppure della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive;

2. non è soggetto ai limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della Legge n. 244 del 24 dicembre 2007<sup>2</sup> ed all'articolo 34 della

2-bis. (Comma soppresso).

2-ter. Qualora il credito di imposta utilizzato in compensazione risulti superiore all'importo previsto dalle disposizioni che fissano il limite massimo dei crediti compensabili ai sensi del presente articolo, il modello F24 è scartato. La progressiva attuazione della disposizione di cui al periodo precedente è fissata con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono altresì indicate le modalità con le quali lo scarto è comunicato al soggetto interessato

-----

(1) Vedasi l'art.1, comma 30 legge 27 dicembre 2006 n. 296, per le compensazioni per importi superiori a 10.000 euro.

(2) Per la proroga dei termini per l'effettuazione dei versamenti: per l'anno 2003, vedi l'art. 1 D.P.C. 17 luglio 2003; per l'anno 2004, l'art. 1 D.P.C. 14 luglio 2004; per l'anno 2005, l'art. 1 D.P.C. 26 luglio 2005; per l'anno 2006, l'art. 1 D.P.C. 28 luglio 2006; per l'anno 2007, l'art. 1 D.P.C. 6 luglio 2007; per l'anno 2008, l'art. 1 D.P.C. 29 luglio 2008; per l'anno 2009, l'art. 1, D.P.C.M. 24 luglio 2009; per l'anno 2010, l'art. 1, D.P.C.M. 27 luglio 2010; per l'anno 2011, l'art. 1, D.P.C.M. 12 maggio 2011; per l'anno 2012, l'art. 1, D.P.C.M. 6 giugno 2012.

(3) Vedi anche il comma 203 e ss. e il comma 937 dell'art. 1 della Legge n. 205 del 27/12/2017. (Ministero Dipartimento delle Finanze, 2018)

2 53. A partire dal 1° gennaio 2008, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro.

L'ammontare eccedente è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal

Legge n. 388 del 23 dicembre 2000;<sup>3</sup>

3. è concesso nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento

terzo anno successivo a quello in cui si genera l'ecedenza. Il tetto previsto dal presente comma non si applica al credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 280, della legge 27 dicembre 2006, n. 296; il tetto previsto dal presente comma non si applica al credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 271, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, a partire dalla data del 1° gennaio 2010. (G.U.)

3 Disposizioni in materia di compensazione e versamenti diretti. (N.D.R.: "Vedi la circolare del Ministero del Tesoro 6 febbraio 2001 n. 7, in G.U. 15 febbraio 2001 n. 38, recante: Modalità di versamento delle ritenute operate dagli enti pubblici di cui alle Tabelle A e B annesse alla legge 29 ottobre 1984, n. 720").

In vigore dal 22/10/2015

Modificato da: Decreto legislativo del 24/09/2015 n. 158 Articolo 32

1. A decorrere dal 1 gennaio 2001 il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, e' fissato in 700.000 euro per ciascun anno solare. Tenendo conto delle esigenze di bilancio, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il limite di cui al periodo precedente puo' essere elevato, a decorrere dal 1 gennaio 2010, fino a 700.000 euro.

2. Le domande di rimborso presentate al 31 dicembre 2000 non possono essere revocate.

3. All'articolo 3, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e' aggiunta, in fine, la seguente lettera:

"h-bis) le ritenute operate dagli enti pubblici di cui alle tabelle A e B allegate alla legge 29 ottobre 1984, n. 720".

4. Se le ritenute o le imposte sostitutive sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria, non sono state operate ovvero non sono stati effettuati dai sostituti d'imposta o dagli intermediari i relativi versamenti nei termini ivi previsti, si fa luogo in ogni caso esclusivamente all'applicazione della sanzione nella misura ridotta indicata nell'articolo 13, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, qualora gli stessi sostituti o intermediari, anteriormente alla presentazione della dichiarazione nella quale sono esposti i versamenti delle predette ritenute e imposte, abbiano eseguito il versamento dell'importo dovuto, maggiorato degli interessi legali. La presente disposizione si applica se la violazione non e' stata gia' constatata e comunque non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attivita' di accertamento delle quali il sostituto d'imposta o l'intermediario hanno avuto formale conoscenza e sempre che il pagamento della sanzione sia contestuale al versamento dell'imposta.

5. All'articolo 37, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, le parole: "entro il termine previsto dall'articolo 2946 del codice civile" sono sostituite dalle seguenti: "entro il termine di decadenza di quarantotto mesi".

6. All'articolo 38, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, le parole: "di diciotto mesi" sono sostituite dalle seguenti: "di quarantotto mesi".

(UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014. Il citato regolamento, ai fini dell'individuazione degli aiuti alle PMI, prevede che i costi ammissibili relativi ai servizi di consulenza sono quelli relativi a consulenze esterne non ordinarie, non continuative o periodiche.

Il credito d'imposta è fruibile dalle PMI. La definizione delle PMI è rinvenibile nella raccomandazione n. 2003/361/CE della Commissione Europea che disciplina la definizione delle microimprese, piccole e medie imprese. Si tratta di una raccomandazione rilevante ai fini del SEE (Spazio Economico Europeo).

Richiamando l'articolo 211 del Trattato che istituisce la Comunità Europea, al fine di limitare la proliferazione delle definizioni di piccole e medie imprese in uso a livello comunitario, la raccomandazione si propone di dare appunto una definizione univoca.

L'articolo 2 della raccomandazione individua i parametri per la definizione di PMI, ovvero:

*1. La categoria delle microimprese delle piccole imprese e delle medie imprese (PMI) è costituita da imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di EUR oppure il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di EUR.*

*2. Nella categoria delle PMI si definisce piccola impresa un'impresa che occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di EUR.*

*3. Nella categoria delle PMI si definisce microimpresa un'impresa che occupa meno di 10 persone e realizza un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di EUR. (Lex-Europa)*

Individuati i requisiti soggettivi per essere definiti PMI, è opportuno individuare quali

possono essere i mercati regolamentati e non, all'interno del SEE (Spazio Economico Europeo) in cui è possibile accedere e quindi per cui è possibile ottenere il credito d'imposta.

Le PMI rientrano nella categoria delle c.d. *small cap* ovvero società a piccola capitalizzazione di mercato, la cui capitalizzazione può essere ottenuta nei seguenti mercati italiani (regolamentati e non):

- ✓ Mercato Telematico Azionario (MTA);  
Segmento "STAR" dell'MTA;
- ✓ L'AIM Italia. (Molinari F., 2018)

Ai suddetti mercati, si aggiunge il mercato MIV, mercato dedicato ai veicoli di investimento. (Borsa-Italiana, <http://www.borsaitaliana.it>)

In particolare, il Mercato Telematico Azionario è un mercato regolamentato; il Mercato AIM Italia, è un mercato non regolamentato.

Il Mercato Telematico Azionario comprende azioni di Borsa Italiana che si suddividono in *Blue Chip*, *Star* e *Standard*; a seconda delle dimensioni e dei requisiti specifici di ciascuna di esse.

Il MTA si suddivide in tre segmenti: (Borsa-Italiana, <http://www.borsaitaliana.it>)

- ✓ Il segmento *Blue Chip*, dedicato alle società con capitalizzazione superiore a 1 miliardo di euro;
- ✓ Il segmento *Star* (Segmento con Titoli ad Alti Requisiti), che comprende medie imprese con capitalizzazione compresa tra 40 milioni di euro e 1 miliardo di euro, che hanno requisiti di eccellenza e che si impegnano a rispettare impegni in termini di liquidità, trasparenza e *corporate governance*;

- ✓ Il segmento *Standard*, per le altre società con capitalizzazione tra 40 milioni di euro e 1 miliardo di euro che però non assumono impegni richiesti dal segmento *Star*.

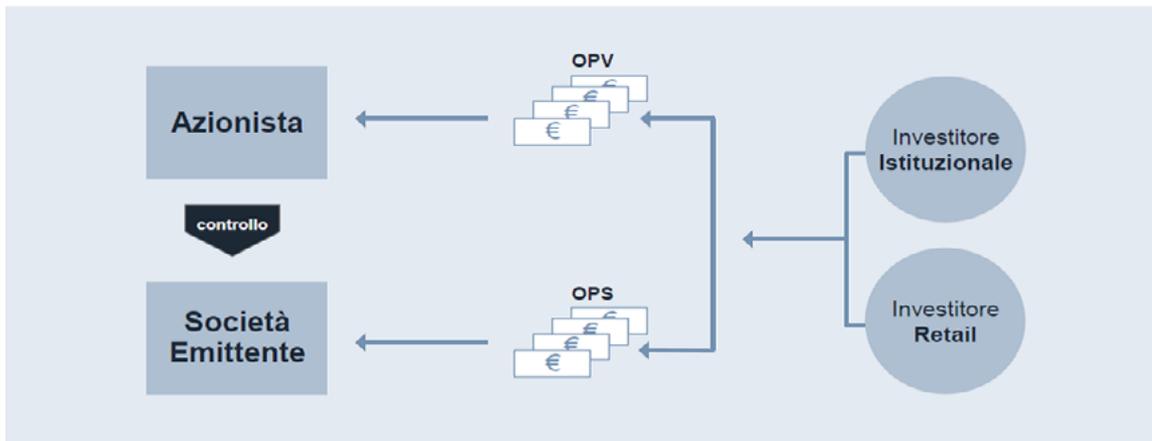
Senza entrare troppo nel dettaglio, si riporta un estratto del sito [www.borsaitaliana.it](http://www.borsaitaliana.it) che rende immediata la comprensione di alcuni aspetti fondamentali nella scelta di quotare o meno la propria impresa; ovvero: come l'impresa acquirerà valore? Quali possono essere i rischi della quotazione – come si determina il prezzo delle azioni? Quali sono i passi che si devono compiere per poter accedere al mercato quotato?

#### **Fonti di finanziamento e la correlazione con il "salto dimensionale"**

| Fonti di finanziamento |                        | Descrizione  |
|------------------------|------------------------|--|
| Private Equity         | Borsa                  | Fonti non ordinarie ma fondamentali nei momenti di crescita. |
| Autofinanziamento      | Finanziamento bancario | Fonti tradizionali, ma limitate nell'ammontare.              |

(Borsa-Italiana)

**Dinamica relativa alla quotazione in borsa:**



(Borsa-Italiana)

**Valutazione della società:**



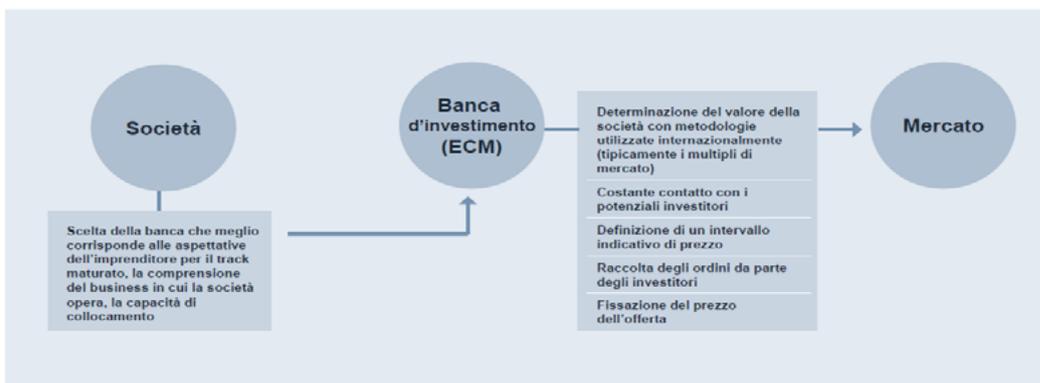
Chi valuta la società è il mercato. Gli adviser che accompagnano la società in quotazione intermediano tra le aspettative degli imprenditori e quello che gli investitori sono disposti a pagare.

Per farlo, si avvalgono di metodologie che confrontano la società con le loro concorrenti quotate e chiedono un confronto ai potenziali investitori sui valori ipotizzati, fino all'ultima conferma al momento della raccolta degli ordini.

Nella scelta degli adviser è cruciale considerare a quali investitori si rivolgono.

(Borsa-Italiana)

**Determinazione del prezzo:**



(Borsa-Italiana)

## Procedura di quotazione:



(Borsa-Italiana)

A fianco ai mercati regolamentati e non italiani, in cui le PMI possono accedere, si hanno anche i mercati regolamentati e non del SEE.

### PROCEDURE OPERATIVE:

Nel rispetto di quanto appena illustrato, il comma 91 dispone che il Ministero dello sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze debba adottare, entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge (01 gennaio 2018), un decreto in cui verranno illustrate le procedure di concessione e di utilizzo del beneficio, la documentazione richiesta, la modalità di effettuazione dei controlli ed il rispetto dei limiti di spesa e le modalità ed i criteri per l'attuazione dei commi di cui alla presente agevolazione (dal comma 89 al comma 92).

In particolare bisogna considerare che aver ottenuto l'iscrizione nei mercati regolamentati non rappresenta l'unica condizione per l'accesso al beneficio. Oltre ai limiti di utilizzo, ogni domanda deve essere passata al vaglio del Ministero attraverso l'esame di una istanza che ciascuna impresa che possiede i requisiti deve inoltrare con le moda

lità stabilite dal decreto di cui al comma 91. Ciò al fine di assicurare il rispetto della dote complessiva di 20 milioni di euro per l'anno 2019, 30 milioni di euro per l'anno 2020 e 30 milioni di euro per l'anno 2021.

La procedura di ammissione alla quotazione deve essere proposta in un mercato regolamentato oppure in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione Europea (UE) o dello Spazio Economico Europeo (SEE).

In merito al decreto interministeriale, riprendendo l'articolo apparso su Italia Oggi del 07 aprile 2018, la bozza di decreto conterrebbe le seguenti indicazioni:

Soggetti agevolabili le piccole e medie imprese che:

- ✓ sono costituite e regolarmente iscritte al Registro delle imprese alla data di presentazione della domanda di quotazione;
- ✓ operano nei settori economici rientranti nell'ambito di applicazione del regolamento di esenzione (incluso quello della produzione primaria di

prodotti agricoli);

- ✓ sostengono, a decorrere dal 1° gennaio 2018, costi di consulenza allo scopo di ottenere, entro il 31 dicembre 2020, l'ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno stato membro dell'Unione. Oppure dello Spazio economico europeo;
- ✓ presentano domanda di ammissione alla quotazione dopo il 1 gennaio 2018;
- ✓ ottengono l'ammissione alla quotazione, con delibera adottata dal gestore del mercato, entro il 31 dicembre 2020;
- ✓ non rientrano tra le imprese, che hanno ricevuto e, poi, non rimborsato e depositato in un conto bloccato, gli aiuti individuati come illegali e incompatibili, dalla Ue;
- ✓ sono in regola con la restituzione di somme dovute, in relazione a provvedimenti di revoca di agevolazioni concesse dal ministero dello Sviluppo economico (Mise);
- ✓ non si trovino in condizioni tali da risultare «impresa in difficoltà», in base ai parametri definiti nel cosiddetto regolamento di esenzione.

Ai fini del riconoscimento del *bonus*, le piccole e medie imprese dovranno spedire via Internet, all'indirizzo di posta elettronica certificata del Mise (dgpicpmi.div05@pec.mise.gov.it), nel periodo compreso tra il 1° ottobre dell'anno in cui è stata ottenuta la quotazione e il 31 marzo dell'anno successivo, un'apposita istanza formulata secondo lo schema allegato al decreto in commento (allegato A).

L'istanza contiene gli elementi identificativi delle Pmi, ivi compreso il codice fiscale, l'ammontare dei costi agevolabili complessivamente sostenuti a decorrere dal 1° gen-

naio 2018, la delibera di avvenuta ammissione alla quotazione adottata dal soggetto gestore del mercato regolamentato, l'ammontare del credito d'imposta richiesto e la dichiarazione sostitutiva con l'indicazione dei codici fiscali di tutti i soggetti sottoposti alla verifica antimafia.

Cause di revoca e procedure di recupero. L'Agenzia delle entrate trasmetterà ogni anno alla direzione generale per la politica industriale del ministero dello Sviluppo economico l'elenco delle società che hanno utilizzato in compensazione il credito d'imposta, con i relativi importi. Il bonus, però, potrà essere revocato dal MiSe nel caso in cui venga accertata l'insussistenza di uno dei requisiti previsti, oppure la non veridicità degli elementi richiesti. In questo caso il ministero dello Sviluppo economico provvederà al recupero dell'importo, maggiorato di interessi e sanzioni. (Italia-Oggi)

#### **CONCLUSIONI:**

Il credito d'imposta per la consulenza relativa alla quotazione delle PMI si inserisce all'interno di una più ampia previsione legislativa in merito alle agevolazioni fiscali previste nella Legge di bilancio 2018. La rimozione di parte delle barriere all'entrata per le PMI del territorio italiano potrebbe consentire alle stesse l'accesso al mercato per la raccolta di nuovi capitali, rendendo possibile una esponenziale crescita e sviluppo del tessuto imprenditoriale italiano.

I costi legati all'offerta pubblica iniziale non rappresentano però l'unico ostacolo. Sarà necessario modificare il piano di sviluppo imprenditoriale e nel caso valutare l'accesso ad ulteriori canali agevolati, previsti sempre nella Legge di bilancio 2018, come ad esempio il credito d'imposta per le spese di formazione nel settore delle tecnologie.

## Il raddoppio del contributo unificato nel processo tributario

Commento a Corte Costituzionale, Sentenza n. 18 del 2 febbraio 2018

 di Antonella Villani  
Dottore in Giurisprudenza

### 1. Premessa

L'articolo 1, comma 17, della legge 228 del 24 dicembre 2012, ha introdotto il **comma "I-quater" all'art. 13 del D.P.R. n. 115/2002**, recante il Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia.

*Il predetto comma stabilisce che "Quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis. Il giudice dà atto nel provvedimento della sussistenza dei presupposti di cui al periodo precedente e l'obbligo di pagamento sorge al momento del deposito dello stesso".*

In base al tenore letterale della disposizione, emerge in modo chiaro che la questione riguarda esclusivamente il giudizio di appello e non trova applicazione per il giudizio di primo grado, riferendosi la normativa citata ai "giudizi di impugnazione".

Tale disposizione trova applicazione ai procedimenti iniziati in data successiva al 30 gennaio 2013, avuto riguardo al momento in cui la notifica del ricorso si è perfezionata con la ricezione dell'atto da parte del destinatario (**Cass., SS.UU., n. 3774 del 18 febbraio 2014**).

Per ragioni esplicative si premette che il contributo unificato costituisce un prelievo coattivo, ovvero un tributo, volto al finanziamento delle spese giudiziarie e commisurato al valore del processo. Sono assoggettate all'obbligo del versamento del contributo unificato tributario *ex art 13, comma 6 - quater, d.P.R. n. 115/2002 (C.U.T.)*, tutte le controversie aventi ad oggetto tributi e relativi accessori, restando escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria (ai sensi dell'art. 2, c. 1, D.Lgs. 546/92) e il giudizio per cassazione, per il quale trovano applicazione le norme dettate dal codice di procedura civile (art. 62, c. 2, D.Lgs. 546/92).

Viceversa, il raddoppio del contributo unificato è previsto a tutela dell'economia processuale, tutte le volte che si renda necessario l'impegno di risorse processuali per l'esercizio del diritto di impugnazione che non abbia avuto esito positivo per l'impugnante, essendo il provvedimento impugnato rimasto confermato o non alterato (Cass, n. 6280 del 27 marzo 2015; n. 10306 13 maggio 2014; n. 5955 del 14 marzo 2014).

Si osserva, infatti, che, mentre il contributo unificato è una tassa per il costo del servizio giustizia, le relative "maggiorazioni" devono considerarsi quali presidi sanzionatori contro eventuali abusi di tale servizio. Ed invero, tali "maggiorazioni" non hanno natura tributaria (per aggiungersi al prelievo tributario già dovuto per il medesimo presupposto del tributo base), né natura risarcitoria (per sovrapporsi alla liquidazione degli interessi), ma esclusivamente natura afflittiva.

Il presupposto di insorgenza dell'obbligo del versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato non è collegato alla condanna alle spese, ma al fatto oggettivo del rigetto integrale o della definizione in rito, negativa per l'impugnante, del gravame (Cass. n. 10306 del 13 maggio 2014). Tale misura trova, infatti, applicazione ai soli casi di rigetto dell'impugnazione o della sua declaratoria d'inammissibilità o improcedibilità, così sanzionando la condotta della (sola) parte rimproverabile. (v., *ex multis*, Cass. sez. 6, ord. n. 6888 del 3 aprile 2015). L'obbligo del pagamento del contributo aggiuntivo sorge, dunque, ipso iure, per il solo fatto del formale rilevamento della sussistenza dei suoi presupposti, al momento stesso del deposito del provvedimento di definizione dell'impugnazione.

Ne discende che detta sanzione rappresenta un'automatica conseguenza sfavorevole dell'impugnazione di un provvedimento in materie o per procedimenti assoggettati a contributo unificato, mediante un parziale ristoro dei costi del vano funzionamento dell'apparato giudiziario o della vana erogazione delle limitate risorse a sua disposizione.

Proprio in virtù del predetto automatismo, in quanto atto dovuto, il rilevamento della sussistenza o meno dei presupposti per l'applicazione dell'ulteriore contributo unificato non costituisce un capo del provvedimento di definizione dell'impugnazione dotato di contenuto condannatorio ovvero di contenuto declaratorio.

Ed invero, **le parti della sentenza di appello** in cui si dà atto della sussistenza o insussistenza dei presupposti per la condanna **al pagamento del doppio del contributo unificato non sono suscettibili di essere impugnate con ricorso** per cassazione.

Sul punto, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 22867 del 9 novembre 2016, riprendendo un consolidato indirizzo giurisprudenziale, ha ribadito che il rilevamento del presupposto per la condanna *“non può quindi costituire un capo del provvedimento di definizione dell'impugnazione dotato di contenuto condannatorio, ne' di contenuto declaratorio: a tanto ostando anzitutto la mancanza di un rapporto processuale con il soggetto titolare del relativo potere impositivo tributario, che non è neppure parte in causa, e quindi irrimediabilmente la carenza di domanda di chicchessia o di controversia sul punto e comunque discendendo il rilevamento da un obbligo imposto dalla legge al giudice che definisce il giudizio. Deve allora ritenersi che la lettera della disposizione conferisca al giudice dell'impugnazione il solo potere-dovere di rilevare la sussistenza o meno dei presupposti per l'applicazione del raddoppio del contributo unificato, cioè che l'impugnazione sia stata rigettata integralmente, ovvero dichiarata inammissibile o improcedibile. Se il punto della sentenza che enuncia la sussistenza dei presupposti per l'obbligo di pagamento del contributo aggiuntivo non ha natura decisoria, esso non può essere suscettibile di ordinaria impugnazione.”*

L'erogazione da parte del soccombente di un importo pari a quello corrisposto per il contributo unificato, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1 *quater*, introdotto dalla L. n. 228 del 2012, rappresenta una **misura eccezionale - lato sensu sanzionatoria** - e di stretta interpretazione, pertanto non suscettibile di interpretazione estensiva o analogica.

In particolare, in merito al divieto di estensione analogica, si osserva che già due anni fa la Corte Costituzionale, con sentenza 30 maggio 2016 n. 120, ha dichiarato infondata la questione di legittimità riguardante l'estensione dell'applicazione del regime del **raddoppio del contributo unificato** alle ipotesi di cancellazione della causa dal ruolo e di estinzione del processo, **per mancata omogeneità delle situazioni messe a confronto**. Ed invero, la Consulta, muovendo dal presupposto che il raddoppio del contributo unificato è previsto a tutela dell'economia processuale, ha chiarito che la fattispecie di cui all'art. 181 c.p.c. rubricato “Mancata comparizione delle parti” riguarda soltanto la condotta omissiva delle parti, con la conseguenza che la detta

funzione deterrente non avrebbe modo di esprimersi, considerato che, le fattispecie di cui agli artt. 181 e 309 cod. proc. civ., non comportano un inutile dispendio di energie processuali e di correlati costi.

Parimenti, la giurisprudenza di legittimità ha individuato alcune fattispecie per le quali non trova applicazione il raddoppio del contributo de quo. In particolare, l'obbligo al versamento del raddoppio del contributo unificato è escluso nei casi di:

- **impugnazione incidentale tardiva**, laddove il ricorso è divenuto inefficace ai sensi dell'articolo 334 c.p.c., comma 2, ai sensi del quale "(...), se l'impugnazione principale è dichiarata inammissibile, l'impugnazione incidentale perde ogni efficacia". In tal caso, infatti, con la perdita di efficacia, il ricorso incidentale tardivo diviene *tanquam non esset* e non può essere preso in esame dalla Corte, non potendosi così pervenire ad una pronuncia di "rigetto" o ad una declaratoria di "inammissibilità" o "improcedibilità" dell'impugnazione, che costituiscono le sole ipotesi in presenza delle quali il d.P.R. n. 115/2002, articolo 13 comma 1-*quater*, prevede che chi ha proposto l'impugnazione debba versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato (Cass., n. 18348 del 25 luglio 2017);

- **rinuncia al ricorso**, laddove *"quanto al contributo unificato, deve escludersene il raddoppio atteso che tale misura si applica ai soli casi - tipici - del rigetto dell'impugnazione o della sua declaratoria d'inammissibilità o improcedibilità (...) e, trattandosi di misura eccezionale, lato sensu sanzionatoria, essa e' di stretta interpretazione (...) e, come tale, non suscettibile di interpretazione estensiva o analogica"* (Cass., n. 23175 del 12 novembre 2015);

- **declaratoria di estinzione del giudizio**, in quanto *"il tenore della pronuncia, che e' di estinzione e non di rigetto o di inammissibilità od improponibilità, esclude - trattandosi di norma lato sensu sanzionatoria e comunque eccezionale ed in quanto tale di stretta interpretazione - l'applicabilità del Decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, articolo 13, comma 1 quater, inserito dalla Legge 24 dicembre 2012, n. 228, articolo 1, comma 17 circa l'obbligo, per il ricorrente non vittorioso, di versare una somma pari al contributo unificato già versato all'atto della proposizione dell'impugnazione"* (Cass., n. 19560 del 30 settembre 2015);

- **sopravvenuto difetto di interesse**, laddove la *ratio* della norma - orientata a scoraggiare le impugnazioni dilatorie o pretestuose - induce ad escludere che il meccanismo sanzionatorio ivi previsto sia applicabile in ipotesi di inammissibilità non originaria ma, come nella specie, sopravvenuta (Cass., n. 19464 del 15 settembre 2014; Cass., Sez. n. 13636 del 02 luglio 2015);

- **cessazione della materia del contendere**, (Cass., n. 3542 del 10 febbraio 2017);
- **ricorso per cassazione avverso le sanzioni disciplinari del CNF, in base alla natura della controversia** (Cass. SS.UU., 25 novembre 2013, n. 2628);
- **le impugnazioni proposte da parti ammesse al patrocinio a spese dello Stato**, in quanto -ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, articolo 11 - in tale ipotesi - come per quella relativa alle amministrazioni pubbliche ammesse da norme di legge alla prenotazione a debito - il contributo unificato è prenotato a debito. Pertanto, qualora risulti soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato per essere stata ammessa al Patrocinio a spese dello Stato, non si applica il Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 *quater* inserito dalla L. n. 228 del 2012, articolo 1, comma 17 e la medesima non può essere condannata, in caso di esito negativo della lite, al pagamento di una somma pari al contributo stesso (Cass., n. 22867 del 9 novembre 2016; Cass., n. 18523 del 2 settembre 2014).

## **2. La decisione della Corte Costituzionale n. 18 del 2 febbraio 2018**

Con due ordinanze del 23 marzo e del 4 aprile 2016, la Commissione Tributaria Regionale di Catanzaro ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 in riferimento all'art. 111, secondo comma, della Costituzione.

In particolare, la CTR rimettente osservava che nella fattispecie oggetto della sentenza sussistessero i presupposti per il raddoppio del contributo unificato a carico di entrambe le parti, ma che tale sanzione sarebbe stata applicabile solo alla parte privata e non anche alla PA, per la quale, invece, operava il meccanismo della prenotazione a debito delle spese, così esonerandola dal pagamento del contributo unificato. A parere della rimettente, siffatta limitazione sarebbe in palese violazione del principio di parità delle parti di cui all'art. 111, secondo comma, in quanto se il fine della sanzione è quello di scoraggiare impugnazione dilatorie e pretestuose, allora detta sanzione dovrebbe poter colpire indifferentemente tutte le parti, anche nel processo tributario, in cui una di esse è necessariamente pubblica.

La Consulta dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale.

Ed invero, muovendo dall'interpretazione dell'art. 13 del D.P.R. 115/2002, La Consulta affronta due questioni rilevanti in materia di raddoppio del contributo unificato: una riguardante l'applicabilità della sanzione *de quo* alle parti come la PA, per le quali opera il meccanismo della prenotazione a debito; l'altra afferente la insuscettibilità

dell'azione estensiva o analogica del raddoppio del contributo unificato al processo tributario.

Con la prima questione, la Consulta torna a ribadire che non ricorrono i presupposti per il raddoppio del contributo unificato nel caso in cui la ricorrente sia un'amministrazione pubblica, in quanto per questa opera il meccanismo della **prenotazione a debito delle spese**.

**Ed invero, riprendendo un principio generale del diritto tributario, la Corte Costituzionale con la sentenza in oggetto chiarisce che nei giudizi in cui sia soccombente la PA, quest'ultima e le altre amministrazioni parificate non sono tenute a versare imposte o tasse che gravano sul processo per la evidente ragione che lo Stato verrebbe ad essere al tempo stesso debitore e creditore di sé stesso con la conseguenza che l'obbligo non sorge.**

In merito a tale questione, era già stata adita nel 2014 la Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite al fine di fornire chiarimenti circa la possibilità di procedere alla riscossione allorquando il provvedimento del magistrato che dispone il pagamento dell'importo, fosse stato eseguito nei confronti dell'amministrazione pubblica ammessa, da norme di legge, alla prenotazione a debito di imposte o di spese a suo carico. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 9938 dell'8 maggio 2014, evidenziavano che "è principio generale dell'assetto tributario che lo Stato e le altre amministrazioni parificate non sono tenute a versare imposte o tasse che gravano sul processo per la evidente ragione che lo Stato verrebbe ad essere al tempo stesso debitore e creditore di sé stesso con la conseguenza che l'obbligo non sorge" (in tal senso Cass. sez. 4, n. 1778/16 n. 18893/16). Di conseguenza, in tale particolare ipotesi, *"non deve darsi atto della sussistenza dei presupposti di cui al primo periodo dell'art. 13, comma I-quater, DPR n. 115/2002, introdotto dal comma 17 dell'art. 1 della Legge 24 dicembre 2012 n. 228, per i casi di impugnazione respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile"*.

Superata la questione relativa alla parità del processo, il Giudice delle Leggi, con la sentenza in commento, ha affrontato una questione decisamente più pregnante e radicale, relativa all'applicabilità della sanzione de quo anche al processo tributario.

In particolare, la Consulta ha ritenuto che la CTR non avesse preliminarmente tenuto conto ovvero argomentato sull'impossibilità dell'azione estensiva o analogica del raddoppio del contributo unificato al processo tributario. Secondo i giudici *"il rimettente ha censurato l'art. 13, co. 1 quater, del D.p.R. n. 115 del 2002 muovendo dalla premessa interpretativa della sua applicabilità nel processo tributario d'appello – senza chia-*

*rire- come sarebbe stato suo onere - le ragioni che dovrebbero giustificarla e renderla prevalente rispetto all'azione ermeneutica precedentemente richiamata".*

Occorre, a tal punto, rilevare che, sebbene il legislatore non abbia espressamente previsto l'applicazione del raddoppio del contributo unificato al processo tributario, nel corso degli anni sia la prassi che la giurisprudenza di merito hanno tentato di estendere detta sanzione anche alla giurisdizione tributaria.

Difatti, un primo impulso era stato fornito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze - direzione della Giustizia Tributaria che, con la Nota prot. n. 19148 del 30/12/2014, sembrava aver ritenuto implicitamente ammissibile l'applicazione del comma 1 quarter dell'art. 13 D.P.R. n. 115/2002 anche al giudizio d'appello tributario facendo la norma riferimento ai "giudizi di impugnazione".

Dello stesso avviso è stata una parte della giurisprudenza di merito, secondo la quale *"la ratio deflattiva della norma, che intende scoraggiare impugnazioni avventate o dilatorie, non può non attagliarsi anche al **processo tributario**, che, peraltro, a far data dalla riforma legislativa del 2011 (che ha innovato l'art. 9 del TU spese di giustizia), è stato equiparato al processo civile anche sotto il profilo dell'assoggettamento al pagamento del **contributo unificato**. Una diversità di disciplina tra le due giurisdizioni, che peraltro rientrano comunque entrambe nella giurisdizione latamente "ordinaria", unitariamente sottoposta al vaglio di legittimità della Suprema Corte, sarebbe evidentemente priva di ragionevolezza, specie in mancanza di una espressa disposizione che disponga in tal senso."* (v. ex multis: **C.T.R. Lombardia-Milano, n. 219 del 27 gennaio 2017; C.T.R. Lombardia- Milano, sentenza n. 3947 del 6 luglio 2016**).

A conforto di tale soluzione interpretativa, i giudici di merito richiamavano la circostanza che il raddoppio del contributo unificato venisse pacificamente ritenuto applicabile ai ricorsi in Cassazione. Più nel dettaglio, tale dato sarebbe desumibile dall'art. 261 TUSG che estende esplicitamente l'applicazione della citata normativa nel processo tributario dinanzi alla Corte di cassazione sancendo che *"al ricorso per cassazione e al relativo processo si applica la disciplina prevista dal presente testo unico per il processo civile"*. Tuttavia, detta tesi appare confutabile in quanto la specifica previsione dell'art. 261 TUSG circa l'applicabilità della sanzione al ricorso per cassazione e al relativo processo *"sarebbe ultronea ove il d.P.R. n. 115/2002 potesse trovare **applicazione - in via meramente interpretativa - anche al giudizio tributario di merito; essendo, invece, espressamente prevista l'estensione della **applicazione civile al solo giudizio di legittimità, se ne deve dedurre la non applicabilità al giudizio davanti alle Commissioni tributarie regionali**"*** ( **C.T.R. LOMBARDIA- Milano, n. 5280 del 14 dicembre 2017**). In base a tali premesse, dunque, deve concludersi per l'esclusione

della contribuzione aggiuntiva in sede tributaria solo (ed ancor più irragionevolmente) per la (mera) seconda fase di merito.

Peraltro, si osserva che la Corte Costituzionale, già con una precedente sentenza del 7 aprile 2016, n. 78, aveva rilevato che: *“Quanto alla determinazione del contributo, l’art. 13 del d.P.R. 115/2002 stabilisce criteri diversi per il processo civile, amministrativo e tributario. Nel primo, per la qualificazione del contributo - come determinato dei primi sei commi del predetto art 13 - vengono in rilievo sia la materia che il valore della controversia; nel secondo - disciplinato dal comma 6-bis del medesimo articolo - è stato adottato il criterio della differenziazione per materia; nel processo tributario - per i ricorsi davanti alle commissioni tributarie (perché davanti alla corte di cassazione il già citato art. 261 d.P.R. n. 115/2002 prescrive l’applicazione: “della disciplina prevista dal presente testo unico per il processo civile”) - il successivo comma 6-quater stabilisce importi crescenti per scaglioni di valore delle liti”*.

E’, dunque, principio generale che in campo impositivo sussistono severi limiti di applicazione all’integrazione analogica e all’interpretazione estensiva. Va, al riguardo, rilevato che la citata disposizione del T.U.S.G. trova applicazione per il giudizio ordinario civile e, dunque, in mancanza di una specifica disposizione, non trova applicazione al processo tributario di merito. Una specifica disposizione, invece, è prevista dall’art. 261 d.P.R. n. 115/2002 **che statuisce espressamente che “al ricorso per cassazione e al relativo processo si applica la disciplina prevista dal presente testo unico per il processo civile”**, così estendendo esplicitamente l’applicazione della normativa civile del T.U.S.G. nel processo tributario dinanzi la Corte di cassazione.

In conclusione, la collocazione della norma in esame nel comma 1, che riguarda il processo civile, deve essere interpretata nel senso della non applicabilità della contribuzione aggiuntiva al giudizio tributario, i cui importi del contributo unificato sono stabiliti dal successivo comma 6-quater.

## Dichiarazione fraudolenta anche per oneri deducibili ai fini Irpef

Commento a Corte di Cassazione, Sentenza n. 17126 del 17 aprile 2018

 di Martina Urban  
Avvocato Penalista

Con la sentenza in esame, la Corte di Cassazione ha nuovamente affrontato la questione relativa all'ambito applicativo del delitto di *"dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"*, di cui all'art. 2 del D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74.

Tale norma punisce la condotta di colui che, essendo obbligato alla presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, indica nelle suddette dichiarazioni elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

La fattispecie in esame ha un ruolo di assoluto rilievo nell'ambito del sistema penal-tributario, dato che il Legislatore ha inteso punire con una pena più severa la presentazione di una dichiarazione dei redditi o dell'IVA fondata su *"documentazione falsa"*, data la maggiore insidiosità della condotta, che configura un reato di pericolo, punibile a prescindere dalla realizzazione dell'evento concreto di evasione.

Dal punto di vista oggettivo, la condotta incriminata presenta una struttura *"bifasica"*, dato che la disposizione di cui all'art. 2 del D.Lgs n. 74/2000 prevede che il soggetto attivo, da un lato, presenti una dichiarazione fraudolenta contenente elementi passivi fittizi (con conseguente illecito abbattimento della base imponibile) e, dall'altro lato, che tali elementi fittizi siano rappresentati sulla base di fatture o altri documenti registrati nella contabilità o, comunque, conservati ai fini di prova nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Pertanto, la condotta fraudolenta consiste nell'utilizzazione in dichiarazione di documenti idonei a far apparire vero ciò che in realtà non è mai avvenuto o che si è verifi-

cato in modo differente da come è stato rappresentato nel documento stesso.

Nella pronuncia in esame viene effettuata una disamina del delitto di dichiarazione fraudolenta, ai fini della corretta qualificazione giuridica del fatto che, a parere della Corte, rientra senza dubbio nella fattispecie di cui all'art. 2 del D.Lgs n. 74/2000.

In particolare, la Suprema Corte si è trovata a giudicare un caso di falsa indicazione, nella dichiarazione IRPEF, di oneri deducibili dall'imposta, mediante la predisposizione di documentazione sanitaria apparentemente emessa da cliniche mediche ma, in realtà, materialmente falsa, utilizzata da numerosi contribuenti per esporre spese mai sostenute, al fine di ottenere un rimborso non dovuto.

La prima questione affrontata dalla Corte riguarda la nozione di "*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*", rilevanti ai fini della configurabilità del delitto di "dichiarazione fraudolenta".

Nella pronuncia in commento, la Corte innanzitutto puntualizza che nella nozione di "altri documenti", rientrano tutti documenti aventi ai fini fiscali valore probatorio analogo alle fatture, comprendendo quindi anche le ricevute mediche che documentano spese deducibili dall'imposta.

Oltre a quanto sopra, la Corte afferma che, nel caso di specie, le ricevute sanitarie sono da considerarsi quali documenti per operazioni inesistenti sotto un duplice profilo, in quanto non solo rappresentano prestazioni mai erogate ai contribuenti, ma risultano altresì emesse da soggetti del tutto inesistenti.

Sotto quest'ultimo aspetto, la sentenza in commento ribadisce un orientamento già espresso in precedenza, per cui l'inesistenza soggettiva non solo sussiste laddove le operazioni riferibili a soggetti diversi da quelli che emergono dal dato documentale, ma può anche consistere nell'indicazione di soggetti del tutto irreali, come nel caso di nomi di fantasia ovvero di soggetti che non hanno mai avuto alcun rapporto con il contribuente (cfr. Cass. Pen., sez. III, 11 luglio 2012, n. 27392).

E' oramai *ius receptum* il fatto che il reato di cui all'art. 2 del D.Lgs n. 74/2000 sia configurabile anche nel caso in cui la falsa documentazione venga creata dal medesimo utilizzatore che la faccia apparire come proveniente da terzi, dato che la *ratio* del reato risiede nel fatto di punire colui che artificiosamente si precostituisce dei costi fittizi al fine di abbattere l'imponibile, senza presupporre necessariamente l'apporto di un terzo (cfr. Cass. Pen., sez. III, 28 dicembre 2011, n. 48498).

Da ultimo, la Corte, disattendendo le ragioni difensive, ha ritenuto non configurabile

nel caso di specie la fattispecie di “dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici” di cui all’art. 3 del DLgs n. 74/2000, dato che tale delitto è costruito essenzialmente come “frode contabile”, per cui non basta la semplice utilizzazione di documenti relativi ad operazioni inesistenti, ma è necessario un *quid pluris*, caratterizzato dall’idoneità ad indurre in errore ed ad impedire il corretto accertamento della realtà contabile.

Nell’ipotesi di contribuenti persone fisiche che si sono limitati a utilizzare documenti falsi per ottenerne la deducibilità ai fini IRPEF non appare quindi configurabile tale ipotesi, mancando l’ulteriore requisito dell’artificio contabile.

Quanto all’imposta evasa, benché la pratica giudiziaria usualmente conduca ad occuparsi di dichiarazioni fraudolente per evasioni realizzate nell’alveo dell’impresa, il Legislatore, riferendosi in generale alle imposte sui redditi, ha voluto comprendere, ovviamente, anche l’evasione dell’imposta sul reddito delle persone fisiche.

La peculiarità del caso di specie risiede nondimeno nella costruzione da parte degli imputati di un’organizzazione criminale diretta, attraverso indebite detrazioni ai fini del reddito sulle persone fisiche, ad un’evasione complessiva quasi tre milioni di euro.

Particolare rilievo assume il ruolo dei promotori e organizzatori dell’associazione a delinquere, i quali, secondo l’ipotesi accusatoria confermata dai giudici di merito, avrebbero predisposto documentazione sanitaria materialmente falsa che avrebbe consentito a numerosi contribuenti di presentare dichiarazioni ai fini IRPEF fraudolente per l’esposizione di spese sanitarie mai sostenute (per le quali spetta una detrazione pari al 19%), pervenendo così all’illecito risultato di far ottenere a costoro un indebito rimborso, che poi andava diviso a metà con il sodalizio criminoso.

Costoro sono stati chiamati a rispondere, non solo del delitto di associazione per delinquere, di cui all’art. 416 cod. pen., ma altresì di concorso nel delitto di “dichiarazione fraudolenta” commesso dai singoli contribuenti.

Nonostante il delitto tributario di cui all’art. 2 DLgs n. 74/2000 sia di tipo proprio e, cioè, possa essere commesso esclusivamente dal soggetto che è obbligato secondo le norme tributarie a presentare le dichiarazioni dei redditi o IVA, ciò tuttavia non esclude il concorso nel reato, ai sensi dell’art. 100 cod. pen., di un terzo soggetto, che abbia dato un contributo concreto o anche solo un rafforzamento del proposito criminoso del soggetto attivo “qualificato”.

È infatti configurabile il concorso nel reato di cui all’art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000 di colui che abbia, in qualsivoglia modo, partecipato a creare il meccanismo fraudolento che

---

ha consentito al sottoscrittore della dichiarazione fraudolenta, di avvalersi della documentazione fiscale fittizia (cfr. Cass. Pen., Sez. III, n. 14815/2017).

Peraltro, in riferimento alla condotta dei terzi delineata nel caso concreto, qualora posta in essere nell'ambito dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista, la stessa potrebbe astrattamente rappresentare un esempio di "modello di evasione fiscale" elaborato e praticato in modo seriale, che consentirebbe, per fatti realizzati dopo il 1 gennaio 2016 (data di entrata di in vigore del D.Lgs n. 158/2015) di contestare la speciale aggravante di cui all'art. 13 *bis*, comma 3 del D.Lgs. n. 74/2000.

## I soci di una s.r.l. estinta rispondono dei tributi non versati?

*Commento a Corte di Cassazione, Sentenza , n. 9672 del 19 aprile 2018*

 di Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

Con questo titolo abbiamo lanciato un post sul sito de “Il Tributo” all’indomani della Sentenza 9672 depositata il 19 aprile 2018 (Pres. Bruschetta, Rel. Fuochi Tinarelli) emessa dalla sezione Tributaria della Corte di Cassazione.

Il titolo era volutamente posto in forma interrogativa. Ciò malgrado i Giudici della Corte abbiano risposto in maniera convintamente affermativa. L’interesse e numeri delle interazioni con il post (i più alti in assoluto della storia del nostro sito, a dimostrazione, oltre che della crescita costante dell’iniziativa, anche dell’interesse sullo specifico argomento) ci hanno fatto ritenere utile la ripresa del tema sul nostro approfondimento, con un taglio di maggiore accuratezza e non solo di prima informazione pur commentata.

Cominciamo allora dalla fine. La sentenza non convince affatto, né sotto il profilo logico-giuridico, né sotto quello sistematico. Almeno se non si riscriverà il codice civile e non si accomuneranno le responsabilità personali dei soci illimitatamente responsabili delle società di persone e quelle dei soci di società di capitali. Che sono sì le s.r.l. di poche persone come nel caso specifico, ma sono anche le società quotate nei mercati, l’estensione alle quali di questi principi creerebbe degli effetti gravissimi nella percezione degli investitori. Ciò visto che il 2495 c.c. e il 2312 c.c., nella lettera delle norme e nella lettura della giurisprudenza, non hanno da questo punto di vista particolari differenze.

Ma andiamo per gradi.

### 1. La storia infinita

Non molto tempo fa, ovvero nel 2015, un Maestro della materia, in un articolo emblematico, rifletteva sulla storica resistenza della Suprema Corte verso il concetto

di estinzione delle obbligazioni tributarie per cancellazione di una s.r.l., resistenza tacitata solo dalla stabilità della Legge per molti anni. Successivamente *“la modifica apportata dall’art. 44 del D.Lgs. n. 6/2003 al testo dell’art. 2495 c.c. ha fatto subito riaccendere la miccia. Non sono poi bastate le Sezioni Unite del 2010 a spegnere il fuoco di nuovi contrasti. Né i travagli applicativi delle Sezioni semplici e dei giudici di merito. E neppure le tre sentenze pronunciate dalle Sezioni Unite nel 2013”*<sup>1</sup>.

L’idea del possibile recupero delle imposte in capo ai soci di una società di capitali estinta è, nel racconto della storia, importante, giacché costituisce un chiodo fisso della parte pubblica. La quale, anche prima della riforma dell’articolo 2495 c.c. del 2003 non applicava correttamente l’articolo 36 del D.P.R. 602. Norma che esisteva da tempo e che limitava la responsabilità dei soci della società estinta ai casi in cui i soci stessi avessero ricevuto nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o avessero avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione.

Quindi nella norma speciale è chiarissimo che a) il concetto da rimarcare è quello di responsabilità b) la responsabilità è circoscritta alle ipotesi dell’articolo 36 e dunque ai casi di un residuo attivo di liquidazione stornato ai soci e/o di assegnazioni nel biennio pre-liquidazione.

Tutto facile, allora, con la norma speciale che ovviamente prevale sulla civilistica, qualunque essa sia.

Ma per quanto appena detto, storicamente, la parte pubblica ha invece ritenuto di agganciare la regolamentazione dei casi simili alle instabili interpretazioni della regola civilistica (mutata anch’essa dal 2003 in avanti).

Dopo il 2003 in particolare, la maggior rigidità del codice civile ha creato problemi ulteriori a chi si fosse ad essa affidato. Ed anche opposto continuando ad applicare la vecchia normativa alle liquidazioni precedenti, in quanto la norma era ritenuta, testualmente *“procedurale”*<sup>2</sup>.

Come spesso è accaduto negli anni a noi più vicini, a lenire le difficoltà dell’attività

---

1 Cesare Glendi <<E intanto prosegue l’infinita “historia” dell’estinzione delle società cancellate dal Registro delle imprese (sul versante tributaristico, ma non solo)>> (in “GT - Rivista di giurisprudenza tributaria” n. 10 del 2015, pag. 767)

2 La circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014 così si esprime sulla questione: *“trattandosi di norma procedurale, si ritiene che la stessa trova applicazione anche per attività di controllo fiscale riferite a società che hanno già chiesto la cancellazione dal registro delle imprese o già cancellate dallo stesso registro prima della data di entrata in vigore del Decreto in commento”*.

di riscossione, è intervenuta una norma specifica: la più recente modifica operata dal D.Lgs. 175/2014.

L'art. 28 del citato testo normativo, sotto la rubrica ribattezzata come "coordinamento, razionalizzazione e semplificazione di disposizioni in materia di obblighi tributari", istituisce al quarto comma la regola per cui *"l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese"*.

Vengono operate, stavolta, anche alcune modifiche alla regola tributaria. In particolare, il comma 1 dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 viene completamente sostituito. Con la modifica di poche parole (invece che *"se non soddisfano"*, si inserisce l'espressione *"non provano di aver soddisfatto"*), viene operato di fatto un cambiamento importante sul piano dell'onere probatorio, posto adesso carico dei liquidatori. Viene poi aggiunto al comma 3 dell'art. 36 un periodo, nel quale, relativamente ancora alla responsabilità dei soci, si precisa che *"il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria"*.

Ma la questione, che dovrebbe essere piuttosto definita dopo le modifiche normative e i passaggi della giurisprudenza, tra i quali ben due delle Sezioni Unite<sup>3</sup>, rimane ancora controversa.

## 2. Successione e responsabilità

Non si riesce però a comprendere il problema se non affrontando la differenza evidente tra la norma tributaria (l'art. 36 più volte citato) e l'elaborazione giurisprudenziale, legata alle regole civilistiche. Norme che, per la verità, appaiono letteralmente tutt'altro che dicotomiche.

Abbiamo detto che il testo della riscossione pone la questione dell'eventuale escussione del socio in termini di responsabilità. Il socio non assume l'obbligazione della società estinta in quanto socio: ma è responsabile di essa *ex lege*, coi limiti specificamente individuati.

Come detto lo schema non è dissimile da quello civilistico: anche nel 2495 c.c., infatti, mai si fa riferimento ad una traslazione di obbligazione. Si afferma che *"Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione"* (e conseguentemente di tutti i rapporti

---

<sup>3</sup> Prima le tre sentenze nn. 4060, 4061 e 4062, del 22 febbraio 2010, poi le tre sentenze nn. 6070, 6071 e 6072 emesse con la data del 12 marzo 2013.

ad essa facenti capo), *“i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione”*.

Non si tratta dunque né di una riviviscenza della società estinta e neppure di una traslazione di rapporti patrimoniali ad essa riferibili. Anche in questo caso lo schema è quello della responsabilità del socio, coi limiti (non diversi sostanzialmente dalla regola fiscale) che la Legge stabilisce.

La responsabilità dei soci dopo la cancellazione, d'altro canto, è una regola sistematicamente coerente. Essa riflette infatti la semplice applicazione post-cancellazione della normativa societaria secondo cui i soci hanno diritto al residuo netto del patrimonio sociale *dopo* il pagamento dei creditori.

In questo contesto, piuttosto semplice e sicuramente privo di contraddizioni sotto il profilo logico sistematico si innesta un passaggio motivazionale delle due sentenze gemelle delle Sezioni Unite in materia di rapporti patrimoniali (e soprattutto processuali) relativi ai soci di società estinte per questioni originariamente riferibili alla società.

Letteralmente: *“Il subingresso dei soci nei debiti sociali, sia pure entro i limiti e con le modalità cui sopra s'è fatto cenno, suggerisce immediatamente che anche nei rapporti attivi non definiti in sede di liquidazione del patrimonio sociale venga a determinarsi un analogo meccanismo successorio. Se l'esistenza dell'ente collettivo e l'autonomia patrimoniale che lo contraddistingue impediscono, pendente societate, di riferire ai soci la titolarità dei beni e dei diritti unificati dalla destinazione impressa loro dal vincolo societario, è ragionevole ipotizzare che, venuto meno tale vincolo, la titolarità dei beni e dei diritti residui o sopravvenuti torni ad essere direttamente imputabile a coloro che della società costituivano il sostrato personale. Il fatto che sia mancata la liquidazione di quei beni o di quei diritti, il cui valore economico sarebbe stato altrimenti ripartito tra i soci, comporta soltanto che, sparita la società, s'instauri tra i soci medesimi, ai quali quei diritti o quei beni pertengono, un regime di contitolarità o di comunione indivisa, onde anche la relativa gestione seguirà il regime proprio della contitolarità o della comunione”*.<sup>4</sup>

Non c'entra niente la questione della responsabilità patrimoniale dei soci per debiti della società, né sotto il profilo civilistico né, tantomeno, sotto quello tributario. Si parla invece di rapporti patrimoniali attivi (nella sentenza n. 6072) o di rapporti processuali (nella sentenza 6070 – con identico riferimento come si legge sopra ai “rapporti patri-

---

4 Sentenza n. 6070 del 12 marzo 2013 della Cassazione Civile, Sez. Unite - Pres. Preden Roberto - Est. Rordorf Renato.

moniali attivi”) che facevano capo alla disciolta società e della possibilità di trasferirli ai soci. Si cerca una regola, insomma, laddove una regola normativa espressa non c’è. Si parla di diritti patrimoniali e di rapporti processuali, non di responsabilità, previste e delimitate in modo preciso *ex lege*. Si cerca un modo per riferire ai soci qualcosa che non sia stato ripartito perché non liquidato. Ancora con riferimento alle attività, evidentemente.

Dal lato delle passività non si può che fare riferimento alle regole predette sulla responsabilità, che è cosa ben diversa.

### **3. Debiti fiscali (e debiti in genere) e chiusura della società**

Parliamo solo di debiti da fine liquidazione allora. Da questo lato, il meccanismo successorio non funziona per quanto non rilevabile al momento della chiusura della liquidazione.

Se invece l’attività o la passività è presente a bilancio la successione è insita già nelle modalità della liquidazione, nella quale la distribuzione di un residuo attivo avviene dopo aver pagato i creditori, come si è già detto. Chiudere la liquidazione senza pagare non è possibile, se non trasferendo il debito dal bilancio della società ai soci. Chiudere la liquidazione senza rinunciare ad un elemento attivo presente a bilancio, o trasferire lo stesso ai soci ugualmente non ha senso.

Poniamo allora di aver ricevuto una cartella di pagamento per iva non versata, prima della liquidazione o durante la stessa.

Al momento della chiusura della liquidazione c’è un debito a bilancio. Ed allora il liquidatore chiederà probabilmente alla base societaria di ripianare il debito. Se non si fa immediatamente si può fare un accollo del debito. Cioè, sottolineamolo, il debito si può trasferire ai soci per *espressa volontà* degli stessi. Espressamente. Non per successione. Siamo appunto in una società *a responsabilità limitata*. Altrimenti, siccome si chiude solo dopo aver pagato i creditori, si apriranno le fasi di una procedura fallimentare. Di iniziativa del debitore, e quindi del liquidatore, del creditore stesso, o del pubblico ministero se le condizioni per il fallimento emergessero nel corso di un giudizio (artt. 6-7 l.f.).

Se il liquidatore, malgrado l’esistenza del debito, chiude la società, egli è responsabile degli effetti del proprio operato.

Ma quali sono questi effetti su cui vi è responsabilità? Occorre partire ancora dalle responsabilità, che ragionevolmente possono consistere in a) non aver pagato dei debiti

a fronte dei quali esistevano attività di liquidazione (ed allora, siccome tali attività saranno state distribuite, scatta anche la responsabilità dei soci) b) non aver rispettato, nei pagamenti di debiti parzialmente operati, la gradazione dei privilegi che sarebbe stata assicurata in fase fallimentare.

Ma a fronte di debiti fiscali, come detto, l'attuale formulazione dell'articolo 36 del decreto sulla riscossione dice proprio questo, quando statuisce che *"I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti"*.

Insomma la norma fiscale e le regole civilistiche, in relazione alle responsabilità del liquidatore, parlano la stessa lingua.

E i soci?

I soci potrebbero aver approvato un bilancio finale di liquidazione nel quale i comportamenti appena visti sono stati ratificati. E dunque aver ottenuto dalla liquidazione dei residui attivi che non sono giustificati, permanendo delle passività.

Tali residui attivi sono quindi illegittimamente trasferiti. Giusto che il creditore sociale si possa rivalere su tali somme.

Ma anche in questo caso la regola tributaria prontamente interviene: *"I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi"*.

Mai e poi mai si può chiedere ai soci di pagare i debiti sociali per cifre eccedenti le disponibilità patrimoniali della società. Ovvero quelle disponibilità, presenti nella liquidazione e che, per errore o per altro motivo, sono state trasferite *prima* di aver pagato i creditori sociali. Altrimenti, per fare un favore (non legittimato da alcuna norma) all'erario si vanificherebbero le basi della società a responsabilità limitata, che per il codice civile è e rimane quella società nella quale *"per le obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il proprio patrimonio"* (Art. 2462).

#### 4. La sentenza n. 2444/2017

Con la sentenza n. 2444/2017<sup>5</sup>, la Corte di cassazione va a leggere le sentenze del 2013 estrapolandone il contenuto. Ma cerca, pur con il riferimento al concetto di “successione”, una composizione con quello della “responsabilità”.

I Giudici di legittimità esaminano il ricorso prospettato dagli ex soci e dal liquidatore di una società di costruzioni a responsabilità limitata - cancellata dal registro delle imprese nelle more del giudizio di secondo grado - nei confronti della quale l’Agenzia delle entrate aveva avanzato pretese (confermate sia in primo, che secondo grado) ai fini IRPEG, IVA e IRAP.

Cioè la Corte si è posta il problema di come considerare un comportamento (evidentemente non virtuoso, da ciò che si capisce dalla motivazione) di una società di capitali che, dovendo pagare imposte, chiude senza assolvere l’obbligazione tributaria.

La risposta esiste e a nostro avviso è quella già ipotizzata nel paragrafo precedente. Si sono destinate somme ai soci? Essi le dovranno reintegrare per quanto prevede la regola tributaria. Non sono state distribuite somme? Occorre capire se le regole sui privilegi siano o meno state rispettate nei pagamenti operati in fase di liquidazione. Altrimenti non avrebbe senso alcuna azione. E, come abbiamo visto, le regole della riscossione si allineano a questa impostazione.

E non dissimili appaiono le considerazioni della Corte. Seppur esse si richiamano non alla responsabilità direttamente, ma al fenomeno successorio evidenziato nelle sentenze delle sezioni Unite del 2013.

Letteralmente: *“Quanto poi alla posizione dei soci, occorre rammentare che, ai sensi dell’art. 2495 cod. civ. (nel testo risultante dopo la riforma del diritto societario, attuata dal d.lgs. n. 6 del 2003), a seguito dell’estinzione della società, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l’obbligazione della società non si estingue ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali (Sez. U, n. 6070 del 2013, cit). Trattandosi nel caso di specie di società di capitali gli ex soci possono dunque ritenersi subentrati dal lato passivo nel rapporto d’imposta solo se e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione”.*

Non si parla certo di una estensione di responsabilità ai soci, né di far diventare una

---

5 Corte di Cassazione, sezione Tributaria, Sentenza 31 gennaio 2017 n. 2444, Pres. Cappabianca, Rel. Iannello

s.r.l. una società in nome collettivo,

E in senso analogo si esprimono alcune sentenze precedenti della Corte stessa (Cass. 23 novembre 2016, n. 23916; Cass., 26 giugno 2015, n. 13259).

### 5. La sentenza n. 9672/2018<sup>6</sup>

Con una massima che costituisce praticamente la copia fedele di un solo precedente omologo<sup>7</sup>, la Corte allarga in modo non del tutto convincente (e con prospettive ulteriori imprevedibili) la responsabilità dei soci da fine liquidazione.

Ancora una volta si pone il problema di che cosa succede se una s.r.l. non ha versato delle imposte, ma chiude senza che i soci non abbiano percepito alcunché dal bilancio finale di liquidazione. Nel caso specifico la cartella di pagamento in capo alla società era stata addirittura annullata in appello poiché tardiva. Quindi la s.r.l. era stata cancellata, dal punto di vista fiscale, assolutamente *in bonis*.

La Corte ricorda le sentenze delle Sezioni Unite (Sez. U, 12 marzo 2013, n. 6070 e n. 6072) che individuano la ratio dell'art. 2495 c.c. (con una lettura per la verità che non abbiamo colto nel testo delle massime citate) *«nell'intento d'impedire che la società debitrice possa, con un proprio comportamento unilaterale, che sfugge al controllo del creditore, espropriare quest'ultimo del suo diritto ... questo risultato si realizza appieno solo se si riconosce che i debiti non liquidati della società estinta si trasferiscono in capo ai soci, salvo i limiti di responsabilità nella medesima norma indicati»*.

In un primo momento si è letta questa affermazione come una dichiarazione di responsabilità illimitata dei soci. E non siamo stati i soli per la verità. Ma anche se volessimo sottolineare il riferimento (e lo facciamo con forza, evidentemente ai "limiti di responsabilità nella medesima norma indicati" la lettura della Corte non fa stare tranquilli sotto questo profilo.

La Quinta sezione estrapola dalla sentenza delle Sezioni Unite un principio di base opposto a quello della limitazione della responsabilità dei soci. Poi riconosce (doverosamente) che esiste giurisprudenza in senso favorevole alle garanzie per i soci (Cass., 23 novembre 2016, n. 23916; Cass., 26 giugno 2015, n. 13259; da ultimo Cass. 31 gennaio 2017, n. 2444).

Ma i Giudici aggiungono che queste conclusioni, *“come osservato da Cass. 7 aprile 2017, n. 9094 (seguita, in termini ampi, da Cass. 16 giugno 2017, n. 15035), non sono*

6 Corte di Cassazione, V Sezione, Sentenza 9672 depositata il 19 aprile 2018 (Pres. Bruschetta, Rel. Fuochi Tinarelli)

7 Corte di Cassazione, sezione Tributaria, Sentenza 7 aprile 2017 n. 9094, Pres. Bielli, Rel. Perrino

*in linea con i principi affermati dalle Sezioni Unite che individuano sempre nei soci coloro che sono destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata (ma non definiti all'esito della cancellazione) a prescindere dall'aver questi goduto o meno di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione".*

Vengono tenute distinte al riguardo le situazioni giuridiche del liquidatore e dei soci.

Quanto al liquidatore, le regole della riscossione esistono *"in funzione del prioritario soddisfacimento dei crediti tributari, sicché, estinta la società contribuente, non si realizza alcuna forma di successione nei confronti del liquidatore, ma sorgono ipotesi di responsabilità nuove e fondate su differenti presupposti, ancorché implicino l'esistenza della obbligazione tributaria".*

Per ciò che attiene ai soci, invece, il fatto che la società sia estinta senza che dal bilancio finale si siano distribuite somme a favore dei soci, *"non configura una condizione da cui dipende la possibilità di proseguire nei loro confronti l'azione originariamente intrapresa dal creditore sociale verso la società (in termini, Cass., sez. un., 12 marzo 2013, nn. 6070 e 6072".* Ciò, come detto *"indipendentemente, dunque, dalla circostanza che essi abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione".*

Circa la questione dell'attivo distribuito si osserva *"Che i soci abbiano goduto, o no, di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione non è dirimente neanche ai fini dell'esclusione dell'interesse ad agire del fisco creditore. Le sezioni unite, con le sentenze da ultimo indicate, hanno riconosciuto che la circostanza si potrebbe riflettere sul requisito dell'interesse ad agire, ma hanno ammonito che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto".*

Il che parrebbe non avere come conseguenza l'aggregabilità diretta del patrimonio dei soci, quanto la sua astratta configurabilità nel caso in cui si determinassero diverse condizioni nell'attivo di liquidazione. In tal senso sembra portare il richiamo a *"La possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti. Nè persuasiva pare, al riguardo, la pronuncia di Cass. 22 luglio 2016, n. 15218, che sul punto si limita ad affermare che "il suddetto limite di responsabilità - ossia quello stabilito dall'art. 2495 c.c. - si riflette sul requisito dell'interesse ad agire nei confronti dei soci, evidentemente carente laddove, come nello specifico, nessuna riscossione di somme vi sia stata all'esito della procedura di liquidazione".*

Quindi a) ciò che non viene pagato si trasferisce ai soci, come debito di questi ultimi, in virtù di una successione di tali rapporti b) a questo punto (solo a questo) scattano i limiti alle responsabilità di legge c) se emergessero sopravvenienze oppure beni o diritti non contemplati nel bilancio, il titolo procuratosi dall’Agenzia nei confronti dei soci sarebbe valido per andare ad aggredire i loro beni.

Almeno pare di capire questo da una sentenza (anzi due) che non brillano certo per rigore della ricostruzione dei precedenti e per chiarezza.

## 6. Brevi riflessioni

Torniamo un attimo a quando dedotto in precedenza sulla chiusura di una liquidazione con passività a bilancio.

La liquidazione correttamente si chiude solo quando esse siano state pagate o trasferite ai soci. Sicuramente nessuna somma si può distribuire se non dopo il pagamento dei debiti.

Le regole sulla responsabilità nella riscossione ripropongono tali considerazioni, nel senso che sono perfettamente lineari rispetto ad esse.

Perché introdurre allora il concetto di “successione” dal lato delle obbligazioni passive?

Esso è sbagliato, prima di tutto. Per poter parlare di una “successione”, ovvero di una responsabilità illimitata in taluni casi occorre dedurre che quanto non pagato viene trasferito ai soci, Ma per far questo in ambito di società di capitali occorre una espressa volontà, trattandosi di soggetti diversi e dotati di diversa personalità oltre che di autonomia patrimoniale. Un conto è chiudere una liquidazione a zero per accollo volontario dei debiti. Un altro è chiudere (con le responsabilità relative, ma non certo diventando una s.n.c.) la liquidazione con un residuo passivo. Non possono essere due fattispecie sovrapponibili. Neppure per elaborazione giurisprudenziale.

Ed è preoccupante poi. Così come le due sentenze fanno una esegesi non del tutto lineare delle Sezioni Unite del 2013, allora, potremmo avere, se passasse questo orientamento (minoritario) un ulteriore passaggio giurisprudenziale che, magari, consentisse all’Agenzia di procurarsi oltre che un titolo ad agire nei limiti delle responsabilità di legge, un analogo titolo che da queste prescindere.

Al riguardo ci permettiamo allora di ricordare che, a parte le elaborazioni che si fondano su elaborazioni, il Giudice è sì soggetto solo alla Legge. Ma quando le leggi esistono e sono chiare, a queste e solo a queste ci si deve attenere.

## Corte Costituzionale, sentenza n. 18 del 2 febbraio 2018

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Paolo GROSSI; Giudici : Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Augusto Antonio BARBERA, Giovanni AMOROSO,

ha pronunciato la seguente

### SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 1-quater, del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, recante «Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia. (Testo A)», promossi dalla Commissione tributaria regionale di Catanzaro con ordinanze del 23 marzo e del 4 aprile 2016, iscritte ai nn. 49 e 53 del registro ordinanze 2017 e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica nn. 15 e 16, prima serie speciale, dell'anno 2017.

Visti gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 6 dicembre 2017 il Giudice relatore Aldo Carosi.

### Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza del 23 marzo 2016, iscritta al r.o. n. 49 del 2017, la Commissione tributaria regionale (CTR) di Catanzaro ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 1-quater, del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, recante «Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia. (Testo A)», in riferimento all'art. 111, secondo comma, della Costituzione.

Il rimettente riferisce di essere stato adito dall'Agenzia delle entrate, che aveva proposto appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Cosenza, impugnata in via incidentale anche dal contribuente.

Ritenendo infondati i gravami, il rimettente sostiene che, ai sensi della norma censurata, trattandosi di impugnazione successiva alla data del 30 gennaio 2013, dovrebbe dare atto in sentenza della sussistenza dei presupposti per il raddoppio del contributo unificato a carico di entrambe le parti.

Senonché, nella fattispecie simile pronuncia potrebbe riguardare solamente l'appellante incidentale e non anche quello principale, amministrazione dello Stato esonerata, in quanto tale, dal pagamento del contributo unificato, mediante il meccanismo della prenotazione a debito e, quindi, non assoggettata all'obbligo del versamento di un ulteriore importo a detto titolo, pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, così come ritenuto dalla giurisprudenza di legittimità.

Ad avviso del rimettente, tale limitazione violerebbe il principio della parità delle parti di cui all'art. 111, secondo comma, Cost., in quanto, se, al fine di scoraggiare impugnazioni dilatorie e pretestuose, la norma prevede il pagamento di un'ulteriore somma di denaro in caso di impugnazione dichiarata inammissibile, improcedibile o infondata, detta sanzione dovrebbe poter colpire indifferentemente tutte le parti anche nel processo tributario, in cui una di esse è necessariamente pubblica e spesso un'amministrazione dello Stato.

In punto di rilevanza, il rimettente evidenzia come il giudizio non possa essere definito indipendentemente dalla risoluzione della questione di legittimità della norma censurata.

2.– È intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, deducendo l'inammissibilità o, comunque, l'infondatezza della questione sollevata.

Secondo l'intervenuto, la questione sarebbe innanzitutto inammissibile, in quanto il rimettente avrebbe ammesso che il giudizio di primo grado è iniziato prima della data di applicabilità della norma censurata o, comunque, non avrebbe indicato a quando esso risalga o le ragioni per le quali ritiene rilevante solo l'instaurazione del giudizio d'appello. Un ulteriore profilo di inammissibilità consisterebbe di per sé nella natura additiva della pronuncia invocata.

Nel merito, la questione sarebbe infondata, in quanto l'esenzione dal pagamento del contributo unificato, attraverso il meccanismo della prenotazione a debito, e il mancato assoggettamento al suo raddoppio in caso di integrale soccombenza in sede di impugnazione si giustificerebbero alla stregua del rilievo che lo Stato si troverebbe contestualmente a essere debitore e creditore della prestazione tributaria. Al contempo, per la pubblica amministrazione l'iniziativa processuale non costituirebbe una manifestazione di capacità contributiva, idonea a giustificare l'assoggettamento al tributo.

Alla luce di tali strutturali differenze, le posizioni della parte privata e di quella pubblica non sarebbero equiparabili, onde l'insussistenza della violazione del principio di uguaglianza sotto il profilo della parità delle parti e, conseguentemente, l'infondatezza della questione sollevata.

3.– Con ordinanza del 4 aprile 2016, iscritta al r. o. n. 53 del 2017, la CTR di Catanzaro ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, in riferimento all'art. 111, secondo comma, Cost., descrivendo vicende processuali e adducendo motivi del tutto coincidenti con quelli di cui all'ordinanza iscritta al r. o. n. 49 del 2017.

È intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, deducendo l'inammissibilità o, comunque, l'infondatezza della questione, alla stregua di argomenti del medesimo tenore di quelli sviluppati con riguardo all'ordinanza iscritta al r. o. n. 49 del 2017.

### Considerato in diritto

1.– Con le ordinanze indicate in epigrafe la Commissione tributaria regionale (CTR) di Catanzaro ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 1-quater, del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, recante «Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia. (Testo A)», in riferimento all'art. 111, secondo comma, Costituzione.

Essendo stata proposta sia impugnazione principale che incidentale avverso la sentenza di primo grado, ritenendole entrambe infondate, il rimettente sostiene che, ai sensi della norma censurata, dovrebbe dare atto in sentenza della sussistenza dei presupposti per il raddoppio del contributo unificato a carico di ambedue le parti processuali. Nella fattispecie, però, tale pronuncia potrebbe riguardare solamente l'appellante incidentale e non anche quello principale, amministrazione dello Stato esonerata, in quanto tale, dal pagamento del contributo unificato mediante la prenotazione a debito e, quindi, non assoggettata all'obbligo del versamento di un ulteriore importo a detto titolo, pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, così come ritenuto dalla giurisprudenza di legittimità. Secondo il rimettente, siffatta limitazione violerebbe il principio della parità delle parti di cui all'art. 111, secondo comma, Cost., in quanto il raddoppio del contributo unificato in caso di reiezione dell'impugnazione, mirando a scoraggiare quelle dilatorie e pretestuose, dovrebbe poter colpire indifferentemente tutte le parti, anche nel processo tributario, in cui una di esse è pubblica.

2.– Stante l'identità delle questioni sollevate con le due ordinanze, i giudizi devono essere riuniti per essere decisi congiuntamente.

3.– Le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, in riferi-

mento all'art. 111, secondo comma, Cost., sono inammissibili.

Il rimettente le propone, muovendo dalla premessa interpretativa, enunciata in modo assertivo, che la norma censurata debba trovare applicazione nel processo tributario d'appello.

Tale premessa non trova riscontro in un "diritto vivente" consolidatosi in tal senso, considerato che in seno alle Commissioni tributarie regionali non si rinviene un orientamento univoco e che la Corte di cassazione non risulta essersi ancora pronunciata al riguardo.

Peraltro egli non tiene conto dell'opzione ermeneutica alternativa fondata sull'insuscettibilità dell'applicazione estensiva o analogica al processo tributario del raddoppio del contributo unificato – misura eccezionale e lato sensu sanzionatoria – e sul tenore testuale della disposizione impugnata, che circoscrive la sua operatività, attraverso specifico rinvio, al processo civile.

L'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, infatti, prevede che «[q]uando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis. Il giudice dà atto nel provvedimento della sussistenza dei presupposti di cui al periodo precedente e l'obbligo di pagamento sorge al momento del deposito dello stesso». L'ulteriore somma a titolo di contributo unificato viene commisurata agli importi dovuti ai sensi del comma 1-bis del medesimo art. 13, disposizione che, a sua volta, rinvia al contenuto del precedente comma 1. Quest'ultimo fa riferimento esclusivamente a quanto dovuto a titolo di contributo unificato nel processo civile, mentre quello tributario è disciplinato dal successivo comma 6-quater, non richiamato dalla norma censurata. D'altra parte la precedente sentenza di questa Corte (sentenza n. 78 del 2016) ha precisato che i primi sei commi dell'art. 13, incluso l'impugnato comma 1-quater, riguardano il processo civile.

In definitiva, il rimettente ha censurato l'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 muovendo dalla premessa interpretativa della sua applicabilità nel processo tributario d'appello senza chiarire – come sarebbe stato suo onere – le ragioni che dovrebbero giustificarla (ordinanza n. 362 del 2010) e renderla prevalente rispetto all'opzione ermeneutica precedentemente richiamata. Tale carenza argomentativa si risolve in un difetto di motivazione sulla rilevanza che rende le questioni di legittimità costituzionale inammissibili (*ex multis*, sentenza n. 119 del 2017).

## PER QUESTI MOTIVI LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 1-quater, del decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, recante «Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia. (Testo A)», sollevate, in riferimento all'art. 111, secondo comma, Cost., dalla Commissione tributaria regionale di Catanzaro con le ordinanze indicate in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 6 dicembre 2017.

F.to:

Paolo GROSSI, Presidente

Aldo CAROSI, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 2 febbraio 2018.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

## Corte di Cassazione, Sentenza n. 17126 del 17 aprile 2018

### Ritenuto in fatto

1. In parziale riforma della sentenza resa, all'esito del giudizio abbreviato, dal g.i.p. del tribunale di Napoli in data 29 gennaio 2013, appellata dagli imputati e dal p.m., con sentenza emessa in data 13 gennaio 2017 la Corte d'appello di Napoli, ai fini che qui rilevano, applicava a R. B. il beneficio della sospensione condizionale della pena, nel resto confermando la sentenza di primo grado. In particolare, in entrambi i gradi di merito, ritenuta la continuazione tra i fatti contestati, è stata affermata la penale responsabilità di: G.B., L. B., C. N. e A. R. in relazione al delitto di cui all'art. 416 cod. pen. per aver fatto parte di un'associazione per delinquere - i primi due nella veste di promotori ed organizzatori, gli altri quale meri partecipi con il ruolo di procacciatori di clienti - composta da più di dieci persone, finalizzata alla commissione di più delitti di evasione fiscale previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 (capo A); R. B. e G. Z. in relazione al delitto di cui agli artt. 110, 416 cod. pen., loro rispettivamente contestato ai capi C) e E), perché, in concorso con i soggetti indicati al capo A) e in stretta sinergia con i promotori ed organizzatori ed effettuando la redazione delle fatture sanitarie false per supportare le false dichiarazioni dei redditi, apportavano un contributo concreto ai fini della conservazione, del rafforzamento e della operatività dell'associazione di cui al capo A) in un momento di sua fibrillazione; G. B., L. B. e G. Z. in relazione al reato di cui agli artt. 110, cod. pen. e 2 d.lgs. n. 74 del 2000, per avere, in concorso con altri correi di volta in volta indicati, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di falsa documentazione attestante spese sanitarie mai sostenute e dunque relative ad operazioni inesistenti, indicato, nelle dichiarazioni dei redditi mod. 730/2009, relative ai redditi prodotti nell'anno 2008, elementi passivi fittizi, per un ammontare come indicato nei capi F), G), H), I), 3), K), L), M), N), O), P), Q), R), S), T), U), V), W), X), Y), Z), AA), BB), CC), DD), EE), FF), GG); A. R. in relazione al solo reato di cui al capo FF).

In estrema sintesi, agli imputati, nei ruoli sopra indicati, era ascritto di avere organizzato e partecipato a un sodalizio criminale, esistente ed operante nel territorio napoletano, che attraverso la predisposizione di documentazione sanitaria materialmente falsa (apparentemente emessa da cliniche private), aveva consentito a numerosi contribuenti di presentare dichiarazioni dei redditi fraudolente per l'esposizione di spese sanitarie mai sostenute (per le quali spetta la detrazione Irpef del 19%), così pervenendosi all'illecito risultato di fare ottenere agli stessi un rimborso Irpef non dovuto, pari complessivamente ad 2.709.783,00 euro, il cui ammontare veniva versato dai singoli contribuenti, nella metà, al sodalizio criminoso.

B. L. veniva, altresì, ritenuta responsabile di un'ulteriore violazione dell'art. 416 cod. pen., per aver fatto parte di un'associazione per delinquere - nella veste di promotore e di capo - finalizzata alla commissione di più delitti di evasione fiscale previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000 (capo HH) - ovviamente diversa da quella di cui al capo A, benché avente lo stesso modus operandi - e relativi delitti scopo, di cui agli artt. 110 cod. pen., 2 d.lgs. n. 74 del 2000, per avere, in concorso con altri correi di volta in volta indicati, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di falsa documentazione attestante spese sanitarie mai sostenute, e dunque relative ad operazioni inesistenti, indicato, nelle dichiarazioni dei redditi mod. 730/2009, relative ai redditi prodotti nell'anno 2008, elementi passivi fittizi, per un ammontare indicato nel capo II).

2. Avverso l'indicata ordinanza propongono ricorso per cassazione gli imputati G. B., L. B., R. B., C. N., A.R. e G.Z..

3. Il ricorso di G. B. è affidato a un unico, articolato motivo, con cui si deduce nullità della sentenza per violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) e lett. c) cod. proc. pen. Il ricorrente, in particolare, contesta: la sussistenza del delitto associativo di cui al capo A), in quanto le condotte poste in essere dagli imputati sarebbero sussumibili nell'ipotesi di concorso di persone in un reato continuato, e, in ogni caso, non sarebbe ravvisabile,

in capo al B., il ruolo di promotore; la mancata derubricazione del delitto di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 in quello previsto dall'art. 4, ovvero dell'art. 3 del medesimo d.lgs.; il trattamento sanzionatorio, che non avrebbe considerato il corretto contegno processuale del B., il quale, peraltro, è privo di pendenze giudiziarie.

4. Il ricorso di L. B. è affidato a quattro motivi.

4.1. Con il primo motivo si lamenta, con riferimento al delitto associativo contestato ai capi A) e HH), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 416 cod. pen., nonché vizio motivazionale in ordine alla sussistenza del delitto in esame. Assume la ricorrente che i giudici di merito avrebbero erroneamente ravvisato gli elementi costitutivi dei delitti di cui all'art. 416 cod. pen., in luogo del concorso di persone nel reato continuato, facendo leva su elementi non risolutivi - ossia: l'intenso legame tra gli imputati, la distribuzione operativa dei ruoli, il numero rilevante di delitti fine - che pure caratterizzano il concorso di persone nel reato continuato, e considerando che l'iniziale accordo aveva ad oggetto una serie, unitaria anche nel tempo, di dichiarazioni mendaci.

4.2. Con il secondo motivo si eccepisce, pure in riferimento al delitto associativo contestato ai capi A) e HH), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione al comma 1 dell'art. 416 cod. pen., difetto di motivazione e travisamento della prova. Deduce la ricorrente che, dalla lettura delle intercettazioni riportate nella sentenza impugnata, emergerebbe il ruolo sovraordinato di G. B. rispetto a quello della ricorrente quanto all'associazione di cui al capo A), dal momento che è il G. B. che si manifesta quale unico e reale capo del sodalizio nei momenti più significativi, ossia nella fase ideativa iniziale, contattando l'avv. T. e il "professore" O. per organizzare e pianificare gli illeciti, e in quello di risoluzione della crisi, provocata dalla richiesta del P., responsabile CAF, di esibire la documentazione giustificativa dei dati di spesa. Quanto al delitto di cui al capo HH), la Corte territoriale avrebbe parimenti ravvisato il ruolo apicale della B. con una motivazione scarna e frutto di una lettura parziale delle fonti di prova.

4.3. Con il terzo motivo si eccepisce, con riferimento alle imputazioni relative ai reati fine di cui ai capi F), G), H), I), 3), K), L), M), N), O), P), Q), R), S), T), U), V), W), X), Y), Z), AA), BB), CC), DD), EE), FF), GG), II), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000. Secondo la prospettazione difensiva, le dichiarazioni truffaldine furono elaborate ed immesse informaticamente nel sistema senza alcun documento giustificativo, falsamente creato *ex post alla* richiesta del responsabile del CAF di esibire la documentazione rappresentativa delle poste portate in detrazione; di conseguenza, il fatto non rientrerebbe nella fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, essendo invece sussumibile nella diversa ipotesi contemplata dall'art. 4 del medesimo d.lgs., che punisce la "dichiarazione infedele", ovvero, in subordine, di quella di cui all'art. 3, comma 1 o comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000.

4.4. Con il quarto motivo si lamenta violazione di legge in relazione all'art. 133 cod. pen. e difetto di motivazione in relazione al complessivo trattamento sanzionatorio. Deduce la ricorrente che, anche in relazione all'applicazione delle circostanze di cui all'art. 62 bis cod. pen., la Corte territoriale non avrebbe tenuto conto del contegno ampiamente collaborativo della B., che ha reso dichiarazioni auto ed etero accusatorie, fornendo importanti elementi di riscontro in relazione alla posizione di altri coimputati.

5. Il ricorso di R. B. si articola in un unico, composito, motivo, con cui si deduce la nullità della sentenza per violazione ed erroneo riconoscimento della responsabilità ai sensi degli artt. 110, 416 cod. pen. Secondo la ricorrente, la motivazione della sentenza impugnata sarebbe apodittica e priva di qualsivoglia riscontro; in ogni caso, la condotta ascritta alla B. potrebbe al più integrare il delitto di cui all'art. 379 cod. pen., come sollecitato nei motivi di appello, a cui la Corte territoriale avrebbe fornito una risposta lacunosa e insoddisfacente.

6. I ricorsi proposti nell'interesse di C. N. e di A. R., per il tramite del medesimo difensore di fiducia, sebbene presentati con atti distinti e separati, tuttavia hanno contenuto sostanzialmente identico e sono affidati a un unico, articolato, motivo comune ad entrambi gli imputati.

In primo luogo si contesta l'affermazione di penale responsabilità in relazione al disposto di cui agli artt. 110, 416 cod. pen., essendo piuttosto configurabile, nel caso in esame, un'ipotesi di concorso in reato continuato, ai sensi degli artt. 110 e 81 cpv. cod. pen. Sotto altro profilo, non sarebbe comunque ravvisabile, sotto il profilo oggettivo, la qualità di partecipe nel ruolo di procacciatore di clienti, e, sotto il profilo soggettivo, il dolo richiesto dall'art. 416 cod. pen., tanto più che la prova si fonderebbe sul contenuto di numero esiguo di telefonate, intercettate nell'arco di tre mesi quanto al C., e di due mesi quanto al R.. Infine, si censura il trattamento sanzionatorio, nella parte relativa sia all'individuazione della pena base, stimata eccessiva, sia alla mancata applicazione delle circostanze attenuanti generiche.

7. Il ricorso di G. Z. si articola in quattro motivi.

7.1. Con il primo motivo si lamenta, con riferimento al concorso esterno contestato al capo E), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 416 cod. pen., nonché vizio motivazionale in

ordine alla sussistenza del delitto in esame. Deduce il ricorrente che i giudici di merito avrebbero erroneamente ravvisato gli elementi costitutivi del delitto di cui all'art. 416 cod. pen., facendo leva su elementi non risolutivi - ossia: l'intenso legame tra gli imputati, la distribuzione operativa dei ruoli, il numero rilevante di delitti fine - che pure caratterizzano il concorso di persone nel reato continuato, e considerando che l'iniziale accordo aveva ad oggetto una serie, unitaria anche nel tempo, di dichiarazioni mendaci.

7.2. Con il secondo motivo si eccepisce, in riferimento al capo E), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione agli artt. 110 e 416 cod. pen., difetto di motivazione in relazione alla sussistenza del dolo. Al proposito, la sentenza impugnata non avrebbe valutato aspetti che, ad avviso del ricorrente, sarebbero decisivi, quali: il fatto che Z. è il marito di L. B., ossia di colei materialmente responsabile dell'elaborazione e della trasmissione informatica delle dichiarazioni; lo Z. fu coinvolto quando le dichiarazioni mendaci erano già state predisposte e trasmesse. Sulla base di queste circostanze, sarebbe chiara, ad avviso del ricorrente, la volontà di Z. di aiutare non l'associazione, quanto la moglie, ciò che quindi esclude la sussistenza del dolo del delitto associativo.

7.3. Con il terzo motivo si eccepisce, con riferimento alle imputazioni relative ai reati fine di cui ai capi F), G), H), I), K), L), M), N), O), P), Q), R), S), T), U), V), W), X), Y), Z), AA), BB), CC), DD), EE), FF), GG), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione al disposto dell'art. 110 cod. pen., nonché agli artt. 378 e 379 cod. pen. Assume il ricorrente che lo Z. fornì il proprio contributo quando le false dichiarazioni erano già state formate e trasmesse, e, quindi, quando i reati si erano già perfezionati; la condotta, pertanto, non rilevante ai sensi dell'art. 110 cod. pen., quanto a norma dell'art. 378 ovvero dell'art. 379 cod. pen.

7.4. Con il quarto motivo si lamenta con riferimento alle imputazioni relative ai reati fine di cui ai capi F), G), H), I), J), K), L), M), N), O), P), Q), R), S), T), U), V), W), X), Y), Z), AA), BB), CC), DD), EE), FF), GG), violazione ed erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000. Secondo la prospettazione difensiva, i falsi documenti furono creati in un momento successivo all'elaborazione informatica e alla trasmissione della dichiarazione e non furono registrati nelle scritture obbligatorie dei soggetti emittenti, sicché il fatto non rientrerebbe nella fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, essendo invece sussumibile nella diversa ipotesi contemplata dall'art. 4 del medesimo d.lgs., ovvero, in subordine, di quella di cui all'art. 3, comma 1 o comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000.

### Considerato in diritto

1. I ricorsi sono inammissibili, essendo i motivi manifestamente infondati, in quanto meramente riproduttivi delle medesime doglianze avanzate nei giudizi di merito, alle quali il tribunale prima, la Corte d'appello poi, hanno fornito un'adeguata risposta, giuridicamente corretta e immune da vizi logici.

2. In premessa, vale osservare che si è in presenza di una "doppia conforme" statuizione (di responsabilità), il che limita, all'evidenza, i poteri di rinnovata valutazione della Corte di legittimità, nel senso che, ai limiti conseguenti all'impossibilità per la Cassazione di procedere ad una diversa lettura dei dati processuali o una diversa interpretazione delle prove, perché è estraneo al giudizio di cassazione il controllo sulla correttezza della motivazione in rapporto ai dati probatori, si aggiunge l'ulteriore limite in forza del quale neppure potrebbe evocarsi il tema del "travisamento della prova", a meno che (ma non è questo il caso, alla luce dei motivi di ricorso) il giudice di merito abbia fondato il proprio convincimento su una prova che non esiste o su un risultato di prova incontestabilmente diverso da quello reale, considerato che, in tal caso, non si tratta di reinterpretare gli elementi di prova valutati dal giudice di merito ai fini della decisione, ma di verificare se detti elementi sussistano.

Invero, ai fini del controllo di legittimità sul vizio di motivazione, la struttura giustificativa della sentenza di appello si salda con quella di primo grado, per formare un unico complessivo corpo argomentativo, allorché i giudici del gravame, esaminando le censure proposte dall'appellante con criteri omogenei a quelli del primo giudice ed operando frequenti riferimenti ai passaggi logico giuridici della prima sentenza, concordino nell'analisi e nella valutazione degli elementi di prova posti a fondamento della decisione (Sez. 3, n. 44418 del 16/07/2013 - dep. 04/11/2013, Argentieri, Rv. 257595; Sez. 3, n. 13926 del 01/12/2011 - dep. 12/04/2012, Valerio, Rv. 252615), ciò che è ravvisabile nel caso di specie.

3. Quanto al motivo, comune a G. B., L. B.,

A. R. e a G. Z., R., incentrato sulla mancata riqualificazione del reato associativo nell'ipotesi di mero concorso di persone nel reato continuato, ai sensi degli artt. 110, 81, comma 2, cod. pen., si osserva quanto segue.

4. Secondo il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, ai fini della configurabilità del delitto di

associazione per delinquere, è necessaria la predisposizione di un'organizzazione strutturale, sia pure minima, di uomini e mezzi, funzionale alla realizzazione di una serie indeterminata di delitti, nella consapevolezza, da parte di singoli associati, di far parte di un sodalizio durevole e di essere disponibili ad operare nel tempo per l'attuazione del programma criminoso comune (Sez. 2, n. 20451 del 03/04/2013 - dep. 13/05/2013, Ciaramitaro e altri, Rv. 256054; Sez. 6, n. 3886 del 07/11/2011 - dep. 31/01/2012, Papa e altri, Rv. 251562).

In altri termini, l'associazione per delinquere si caratterizza per tre fondamentali elementi, costituiti: a) da un vincolo associativo tendenzialmente permanente, o comunque stabile, destinato a durare anche oltre la realizzazione dei delitti concretamente programmati; b) dalla tendenziale indeterminatezza del programma criminoso; c) dall'esistenza di una struttura organizzativa, sia pur minima, ma idonea e soprattutto adeguata a realizzare gli obiettivi criminosi presi di mira (Sez. 1, n. 10107 del 14/07/1998 - dep. 25/09/1998, Rossi e altri, Rv. 211403). Va, altresì, precisato che la realizzazione di una sola tipologia di delitti, quale scopo dell'associazione, non si pone in contrasto con il carattere indeterminato del programma criminoso, giacché esso attiene al numero, alle modalità, ai tempi e agli obiettivi dei delitti progettati, che possono perciò anche integrare violazioni di un'unica disposizione di legge, senza che ciò incida sulla configurabilità del delitto associativo.

Quanto all'elemento soggettivo, il dolo richiesto dalla fattispecie in esame esige la consapevolezza, in capo all'agente, di far parte del sodalizio criminoso e la volontà di rendersi disponibile a cooperare per l'attuazione del comune programma delinquenziale.

Con riferimento ai profili probatori, si è esattamente affermato che, ai fini della configurabilità di un'associazione per delinquere, legittimamente il giudice può dedurre i requisiti della stabilità del vincolo associativo, trascendente la commissione dei singoli reati-fine, e dell'indeterminatezza del programma criminoso, che, come si vedrà, segna la distinzione con il concorso di persone, dal susseguirsi ininterrotto, per un apprezzabile lasso di tempo, delle condotte integranti detti reati ad opera di soggetti stabilmente collegati (Sez. 2, n. 53000 del 04/10/2016 - dep. 14/12/2016, Basso e altri, Rv. 268540, fattispecie in cui la Corte ha confermato la sussistenza di un'associazione per delinquere finalizzata alla commissione di frodi in assicurazione osservando che, a fronte della gestione di un numero cospicuo di sinistri simulati, i compartecipi non potevano non rappresentarsi che lo studio professionale di uno di loro fungesse da struttura organizzata per la commissione delle frodi).

5. Ciò chiarito in ordine agli elementi costitutivi della fattispecie prevista dall'art. 416 cod. pen., la differenza tra il delitto il reato associativo e il concorso di persone nel reato continuato risiede nell'oggetto dell'accordo: nel primo caso è finalizzato all'attuazione di un più vasto programma, volto alla perpetrazione di una serie indeterminata di delitti, con la permanenza di un vincolo associativo tra i partecipanti, ciascuno dei quali ha la costante consapevolezza di essere un associato, anche indipendentemente dall'effettiva commissione dei singoli reati programmati; nel secondo, invece, viene stretto in via occasionale e limitata, essendo diretto soltanto alla commissione di più reati determinati, ispirati da un unico disegno criminoso che li comprende tutti.

Deve perciò darsi continuità all'indirizzo secondo cui il discrimen tra reato associativo e concorso di persone nel reato continuato risiede non nel profilo organizzativo, che ben può essere comune in entrambi i casi, ma nel fatto che, con riguardo all'ipotesi di cui agli artt. 110, 81, comma 2, cod. pen. l'accordo criminoso è occasionale e limitato, in quanto diretto soltanto alla commissione di più reati determinati, ispirati da un unico disegno che li prevede tutti (Sez. 6, n. 36131 del 13/05/2014 - dep. 25/08/2014, Torchia, Rv. 260292).

Una differenza del genere si riverbera sull'elemento soggettivo. E difatti quando l'accordo, di carattere generale e continuativo, ha per oggetto l'attuazione di un programma criminoso - sì che, da un lato, esso precede l'accordo particolare relativo ad ognuno dei delitti genericamente compresi nel programma ed ai mezzi ed alle modalità della loro esecuzione e, dall'altro, esso permane anche e indipendentemente dai delitti predetti per l'ulteriore attuazione del programma di delinquenza prestabilito - esso integra uno degli elementi costitutivi del delitto di associazione per delinquere, il quale, quindi, può sussistere sia se i singoli delitti genericamente programmati non siano stati commessi, sia se gli stessi siano stati commessi in tutto o in parte, sia, infine, se i delitti commessi siano stati, in tutto o in parte, per tutti o anche per uno solo degli associati, ritenuti unificati dal vincolo della continuazione.

6. Venendo al caso in esame, quanto al delitto contestato a capo A), sulla base dell'attività captazione, dei sequestri e delle dichiarazioni auto ed etero accusatorie rese da alcuni degli originari coindagati (come T. e O.) e della stessa L. B., la Corte territoriale, con accertamento in fatto (p. 31-33) non sindacabile in questa sede, ha ravvisato la sussistenza di uno stabile vincolo associativo, tra diversi soggetti, tra cui G. B., L. B., A. R., N. C., finalizzato alla commissione di una serie indeterminata di reati di evasione fiscale, come attestato dalla notevole quantità di episodi contestati, nell'ordine delle centinaia, per il tramite di una struttura organizzativa, non particolarmente sofisticata, ma adeguata al raggiungimento dello scopo, che si occupava di predisporre i mezzi occorrenti per la sua realizzazione - mediante i contatti con i centri di raccolta delle dichiarazioni e i loro responsabili, l'individuazione dei clienti compiacenti, la formazione della falsa documentazione - e di eseguirlo, attra-

verso la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e della documentazione allegata. Il modus operandi era ampiamente collaudato: venivano contattati i contribuenti disposti a presentare dichiarazioni dei redditi infedeli, quindi venivano formate le fatture false, da allegare alle dichiarazioni dei redditi 730, che, una volta predisposte materialmente, per il tramite del centro di raccolta gestito da A.T., venivano trasmesse al CAF "Acai dipendenti e pensionati", ove poi il responsabile dell'assistenza fiscale, L. P., le inviava telematicamente all'Agenzia delle Entrate. A seguito dell'analisi della documentazione sequestrata presso la sede CAF del P., è emerso che 587 contribuenti, gestiti dal sodalizio criminoso, avevano indicato nelle dichiarazioni dei redditi modello 730/2009 circa 14 milioni di spese mediche giustificate da false fatture, ciò che ha determinato un credito IRPEF per oltre 2,6 milioni di euro già rimborsato dall'Erario.

A ulteriore riprova dell'esistenza di un vincolo stabile e permanente tra gli associati, la Corte ha valorizzato il fatto che quando il P., responsabile del CAF, insospettito dall'enorme numero di richieste di rimborso ricevute, chiese la produzione di documentazione integrativa a sostegno delle pratiche, L. B. e G. B. iniziarono a discutere dei provvedimenti da adottare, decidendo di preparare, nel fine settimana, la documentazione falsa, da depositare il lunedì successivo al CAF, scegliendo a campione tra i loro clienti abituali di antica data ("che lo fanno con noi da sette, otto anni, non fare i nuovi arrivati, capito"), a dimostrazione della durata, nell'ordine, appunto, di sette-otto anni, del pactum sceleris.

7. Quanto al ruolo di capo, ascritto, al capo A), a G. B. e a L. B., e da costoro contestato, va ribadito il principio secondo cui, nel reato di associazione per delinquere, "capo" è non solo il vertice dell'organizzazione, quando questo esista, ma anche colui che abbia incarichi direttivi e risolutivi nella vita del gruppo criminale e nel suo esplicarsi quotidiano in relazione ai propositi delinquenziali realizzati (Sez. 4, n. 29628 del 21/06/2016 - dep. 13/07/2016, Pugliese e altri, Rv. 267464; Sez. 2, n. 19917 del 15/01/2013 - dep. 09/05/2013, Bevilacqua e altri, Rv. 255915).

Nel caso in esame, la Corte territoriale ha adeguatamente motivato sul punto, desumendo il ruolo di vertice dei due imputati dalle funzioni di coordinamento dell'attività degli associati e della funzionalità delle strutture, come emerso dal contenuto delle telefonate intercettate, in cui G. B. e L. B. discutono in merito all'organizzazione dell'attività, alle direttive da impartire agli associati, alla documentazione necessaria per la consumazione delle frodi, alla necessità di formare elenchi dei contribuenti e di individuare il loro referente a cui rivolgersi nel caso di eventuali problematiche (come la carenza di documentazione), nonché per la riscossione delle somme dovute all'organizzazione a seguito dell'erogazione dei rimborsi. In secondo luogo, la Corte territoriale ha valorizzato i colloqui tra L. B. e G. B., a seguito della richiesta del P. di integrazione della documentazione, ciò che ha rappresentato un momento di "crisi" dell'associazione, a cui i due, proprio nella veste di "capi", cercarono di trovare una soluzione.

Si tratta di una motivazione non manifestamente illogica, ancorata a elementi di fatto puntualmente indicati, che, quindi, supera il vaglio di legittimità.

8. La sentenza non merita censure nemmeno in relazione alla posizione di C. N. e di A. R., nei cui confronti la Corte territoriale ha ravvisato la partecipazione al sodalizio di cui al capo A).

8.1. Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, elaborata soprattutto in relazione all'associazione di cui all'art. 416 bis cod. pen. ma che è perfettamente applicabile alla "generale" figura associativa di cui all'art. 416 cod. pen., la nozione di "partecipazione" ha una valenza dinamico-funzionalistica, che non solo implica un organico e stabile inserimento nella struttura organizzativa dell'associazione, ma comporta anche, all'interno di essa, l'assunzione di un ruolo effettivo e, in attuazione dei vincoli assunti, l'adempimento dei compiti funzionali al raggiungimento dei scopi perseguiti dal sodalizio e la disponibilità per le attività organizzate dal medesimo. Ne consegue che, sul piano della dimensione probatoria della partecipazione, rilevano tutti gli indicatori fattuali dai quali possa logicamente inferirsi il nucleo essenziale della condotta partecipativa, e cioè la stabile compenetrazione del soggetto nel tessuto organizzativo del sodalizio (Sez. U., n. 33748 del 12 luglio 2005; Sez. U., n. 22327 del 30 ottobre 2002; Sez. U., n. 30 del 27 settembre 1995; Sez. U., n. 16 del 5 ottobre 1994).

8.2. Nel caso in esame, la Corte territoriale ha fatto corretta applicazione dei principi ora indicati, affermando che i due imputati erano stabilmente inseriti nel sodalizio criminoso con il compito di procacciare i clienti, procurando un numero consistente di modelli 730 e mantenendo i contatti con gli intestatari delle dichiarazioni dei redditi; costoro erano anche i responsabili della gestione delle liste dei contribuenti, che assolvevano a una duplice, fondamentale, funzione: sia per acquisire ulteriore documentazione, laddove fosse stata carente, sia - e soprattutto - per riscuotere i soldi per conto dell'organizzazione a seguito dell'effettiva erogazione dei rimborsi.

Si tratta di una motivazione non manifestamente illogica e giuridicamente corretta, che, pertanto, va confermata.

9. Le medesime considerazioni sopra espresse a proposito del delitto associativo di cui al capo A) valgono anche in relazione all'omologa fattispecie di cui al capo HH), contestata a L. B.. Anche in tal caso, sulla base delle

conversazioni intercettate, analiticamente riportate nella sentenza di primo grado, e delle dichiarazioni etero accusatorie rese da G. P. e S. P., ossia coloro che procacciavano i clienti, la Corte territoriale ha ritenuto provata l'esistenza di un sodalizio, pure dedito alla realizzazione di un'ingente mole di frodi fiscali, con un modus operandi del tutto identico a quello dell'associazione di cui al capo A), alla cui trattazione si rinvia.

Quanto al ruolo svolto dalla B. in seno all'associazione in esame, va premesso che promotore è colui che, da solo o con altri, si faccia iniziatore della *societas sceleris* (Sez. 6, n. 403 del 16/01/1991 - dep. 16/01/1991, Ric. Marin ed altri, Rv. 186226). Nel caso in esame la Corte territoriale, ha accertato che la B. ha svolto il ruolo sia di promotore, sia di organizzatore; sulla base delle prove acquisite (le dichiarazioni rese da G. P., da S. P. e da alcuni contribuenti) è, infatti, emerso che fu proprio la B., nel 2008, a proporre a G. P. di procurare dichiarazioni dei redditi su cui effettuare le frodi e di avere accettato, insieme al genitore, S. P., concordando una quota pari al 10% dell'incasso, e di avere, poi, personalmente consegnato i documenti alla B., che, a sua volta, li portava presso un centro di assistenza fiscale.

Si tratta, anche in tal caso, di una motivazione immune da vizi logici, che, quindi, non è censurabile.

10. In relazione al motivo, comune a R. B. e a G. Z., diretto a contestare la sussistenza del "concorso esterno", si osserva che è ormai incontrovertita in giurisprudenza (le citate Sez. U., n. 33748 del 12 luglio 2005; Sez. U., n. 22327 del 30 ottobre 2002; Sez. U., n. 30 del 27 settembre 1995; Sez. U., n. 16 del 5 ottobre 1994) - e nemmeno oggetto di contestazione da parte dei ricorrenti - l'astratta configurabilità della fattispecie di concorso "eventuale" di persone, rispetto a soggetti diversi dai concorrenti necessari in senso stretto, in un reato necessariamente plurisoggettivo proprio, quale è quello di natura associativa.

10.1. Assume, perciò, la veste di concorrente esterno il soggetto che, non inserito stabilmente nella struttura organizzativa dell'associazione e privo dell'*affectio societatis*, fornisce un concreto, specifico, consapevole e volontario contributo, che espliciti un'effettiva rilevanza causale e, quindi, si configuri come condizione necessaria per la conservazione o il rafforzamento delle capacità operative dell'associazione, e sia diretto alla realizzazione, anche parziale, del programma criminosa della medesima.

La rilevanza e la tipicità della condotte del soggetto "esterno", dotate delle caratteristiche ora indicate, è delimitata dalla funzione incriminatrice dell'art. 110 c.p. che combina la clausola generale in essa contenuta con le disposizioni di parte speciale che prevedono le ipotesi-base di reato.

Ciò postula che sussistano tutti i requisiti strutturali che caratterizzano il nucleo centrale significativo del concorso di persone nel reato. E' necessario, quindi, per un verso, che siano realizzati, nella forma consumata o tentata, tutti gli elementi del fatto tipico di reato descritto dalla norma incriminatrice di parte speciale e che la condotta di concorso sia oggettivamente e soggettivamente collegata con quegli elementi. Per altro verso, occorre che il contributo atipico del concorrente esterno (sia esso di natura materiale o "morale"), diverso ma operante in sinergia con quello dei partecipi interni, abbia avuto una reale efficienza causale per la concreta realizzazione del fatto criminoso collettivo e per la produzione dell'evento lesivo del bene giuridico protetto, costituito, nella specie, dall'integrità dell'ordine pubblico, violata dall'esistenza e dall'operatività del sodalizio e dal diffuso pericolo di attuazione dei delitti-scopo del programma criminoso.

Peraltro, mutuando un orientamento espresso in relazione al delitto di cui all'art. 416 bis cod. pen., ma pienamente adattabile anche alla fattispecie di associazione per delinquere, il delitto di concorso esterno nel delitto associativo è integrato pur quando il soggetto abbia posto in essere un unico intervento, a carattere occasionale, che però abbia una rilevanza causale ai fini della conservazione e del rafforzamento dell'associazione (Sez. 2, n. 35051 del 11/06/2008 - dep. 10/09/2008, Lo Sicco, Rv. 241813).

La particolare struttura della fattispecie concorsuale comporta, infine, quale essenziale requisito, che il dolo del concorrente esterno investa, nei momenti della rappresentazione e della volizione, sia tutti gli elementi essenziali della figura criminosa tipica, sia il contributo causale recato dal proprio comportamento alla realizzazione del fatto concreto, con la consapevolezza e la volontà di interagire, sinergicamente, con le condotte altrui nella produzione dell'evento lesivo del "medesimo reato". Pertanto il concorrente esterno, pur sprovvisto dell'*affectio societatis* - e, cioè, della volontà di far parte dell'associazione - deve essere consapevole dei fini dell'associazione e si renda compiutamente conto dell'efficacia causale della sua attività di sostegno, vantaggiosa per la conservazione o il rafforzamento dell'associazione.

10.2. La Corte d'appello di Napoli ha correttamente applicato i principi sinora illustrati, evidenziando come R. B. e G. Z. (p. 37-38) abbiano fornito un concreto, consapevole e volontario contributo, che ha esplicitato un'effettiva rilevanza causale per la stessa conservazione dell'associazione, in un momento delicatissimo e di crisi del sodalizio, ossia quando, come si è detto, il P., responsabile del CAF, insospettitosi per l'elevato numero di richieste di rimborso, chiese la produzione di documentazione integrativa a sostegno delle pratiche, e L. B. e G. B. decisero di preparare, nel fine settimana, le false fatture, rivolgendosi proprio a R. B. e G. Z., che, infatti, si misero al servizio dell'associazione, preoccupandosi, la prima della disponibilità dei computer per organizzare il

lavoro, il secondo dei falsi documenti da formare. Grazie al loro intervento, quindi, l'associazione riuscì ad affrontare una situazione di emergenza, realizzando la falsa documentazione da consegnare al P., ciò che, peraltro, i due imputati avevano già fatto in precedenti occasioni.

Quanto al dolo, la Corte territoriale ha osservato che la B. e lo Z. erano pienamente consapevoli che il loro contributo fosse a favore dell'associazione, sia perché legati da rapporto di coniugio e di parentela con gli organizzatori del sodalizio, sia perché, come detto, già in passato entrambi avevano prestato la propria attività a favore dell'associazione, collaborando alla materiale falsificazione dei documenti giustificativi di spesa.

Si tratta di una motivazione adeguata, non manifestamente illogica, sicché supera il vaglio di legittimità.

11. In relazione ai motivi, dedotti da G. B., L. B. e G. Z., diretti a contestare la qualificazione giuridica dei delitti fine, si osserva che la questione è già stata decisa, in modo sempre uniforme, da questa Corte proprio nell'ambito del presente processo in sede cautelare con tre differenti pronunce, che il Collegio condivide e a cui intende dare continuità.

11.1. Devono, perciò, essere riaffermati i principi affermati in quelle decisioni, secondo cui integra il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) la falsa indicazione, nella dichiarazione IRPEF, di spese deducibili dall'imposta, quando le stesse non siano state effettuate o siano state effettuate in misura inferiore (Sez. 3, n. 48486 del 24/11/2011 - dep. 28/12/2011, P.M. in proc. Sorvillo e altri, Rv. 251625). Ancora, in tema di reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, rientrano nella nozione di documenti quelli aventi, ai fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture, tra cui le ricevute fiscali e simili nonché quei documenti da cui risultino spese deducibili dall'imposta, come, per esempio, le ricevute per spese mediche o per interessi sui mutui e le schede carburanti (Sez. 3, n. 5642 del 02/12/2011 - dep. 14/02/2012, P.M. in proc. Manta, Rv. 252121). Infine, nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) la falsità può essere riferita anche all'indicazione dei soggetti con cui è intercorsa l'operazione, intendendosi per "soggetti diversi da quelli effettivi", ai sensi dell'art. 1 lett. a), del citato d.lgs., coloro che, pur avendo apparentemente emesso il documento, non hanno effettuato la prestazione, sono irreali, come nel caso di nomi di fantasia, o non hanno avuto alcun rapporto con il contribuente finale (Sez. 3, n. 27392 del 27/04/2012 - dep. 11/07/2012, P.M. in proc. B. e altro, Rv. 253055).

11.2. Deve, quindi, ribadirsi - nel solco tracciato dalle tre pronunce appena citata - che l'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 è applicabile ad entrambe le tipologie di falso (ideologico e materiale), tenuto conto che la frode sanzionata da tale norma si distingue da quella di cui all'art. 3 non per la natura del falso, ma per il rapporto di specialità reciproca esistente tra le due disposizioni legislative: ad un nucleo comune, costituito dalla dichiarazione infedele, si aggiungono, in chiave specializzante, nell'art. 2, l'utilizzazione di fatture e documenti equiparabili relativi ad operazioni inesistenti e, nell'art. 3, la falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie congiunta con l'utilizzo di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e la previsione di una soglia minima di punibilità. La condotta di dichiarazione fraudolenta mediante fatture o documenti per operazioni inesistenti presenta una "struttura bifasica", in cui la dichiarazione, quale momento conclusivo, dà vita a un falso contenutistico, mentre la condotta preparatoria, cioè la registrazione o detenzione a fini di prova dei documenti che costituiranno il supporto della dichiarazione, può avere ad oggetto documenti sia contenutisticamente falsi, perché emessi da altri in favore dell'utilizzatore, sia materialmente falsi, in quanto contraffatti o alterati. In relazione al mezzo fraudolento di cui l'agente si avvale per l'indicazione di elementi passivi fittizi, la lettera dell'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 si riferisce a "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" e l'art. 1, lett. a), dello stesso decreto legislativo specifica che tale locuzione inerisce a quelle fatture o documenti che sono emessi a fronte di operazioni in tutto o in parte inesistenti, o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. Gli altri documenti che vengono in rilievo sono, dunque, quelli aventi, ai fini fiscali, valore probatorio analogo alle fatture (documenti tipici fiscali previsti espressamente dall'art. 21 d.P.R. n. 633 del 1972); tali sono, ad esempio, oltre alle ricevute fiscali e simili, quei documenti da cui risultino spese deducibili dall'imposta, come le ricevute per spese mediche o per interessi sui mutui, le schede carburanti etc. (documenti che attualmente non devono essere allegati alla dichiarazione dei redditi ma conservati per eventuali controlli da parte degli uffici). Qualora le spese documentate siano deducibili dall'imposta, l'indicazione in dichiarazione di tali spese non effettuate o effettuate in misura inferiore integra la condotta del reato, per il fatto che si fanno apparire elementi passivi fittizi.

La dichiarazione fraudolenta prevista e sanzionata dall'art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000 è costruita invece, essenzialmente, come frode contabile, alla quale deve associarsi un *quid pluris* artificioso non tipizzato (diverso dall'uso di fatture o altri documenti falsi, integrante l'ipotesi di cui al precedente art. 2), ma, comunque, caratterizzato dall'idoneità ad indurre in errore e ad impedire il corretto accertamento della realtà contabile del soggetto che presenta la dichiarazione annuale d'imposta, come: la tenuta di un sistema parallelo di contabilità "nera"; la vendita "a nero" organizzata in locali contigui a quelli aziendali; la voluta "confusione" di ricavi provenienti da fonti

diverse in modo da impedire di individuare il titolare degli stessi; lo spostamento artificioso di redditi tra soggetti rivolto a fare figurare come percepiti da terzi redditi propri del contribuente. La condotta fraudolenta, alla quale si riconnette la oggettiva infedeltà delle poste indicate in dichiarazione, postula la volontà del contribuente di ostacolare l'accertamento di elementi che abbiano determinato l'occultamento di un reddito imponibile.

Va, inoltre, chiarito che "soggetti diversi da quelli effettivi" sono quei soggetti che, in realtà, non hanno preso parte all'operazione e sono invece indicati nel documento. Non vi è alcun fondamento razionale, tuttavia, nell'affermare che l'ipotesi non ricorre quando i soggetti che appaiono emittenti del documento siano addirittura inesistenti (trattandosi, ad esempio, di nomi di fantasia) o siano soggetti che nessun rapporto abbiano mai avuto con il contribuente che utilizza il documento medesimo; anche in tal modo, infatti, il contribuente fa apparire di avere speso somme in realtà non sborsate e pone così in essere una lesione del bene giuridico protetto, costituito dal patrimonio erariale. Né elementi in senso contrario possono trarsi dalla prospettata correlazione con la fattispecie incriminatrice di cui all'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000, perché il delitto di cui all'art. 2 di detto d.lgs. (nella cui struttura la condotta si incentra sul momento dichiarativo) è posto a tutela dell'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere ciò che è fiscalmente dovuto e nei limiti in cui è dovuto; mentre nel reato di cui all'art. 8 oggetto della tutela appare piuttosto la funzione di accertamento del tributo. Non trova, dunque, alcun appiglio normativo l'affermazione secondo la quale la fattispecie descritta e sanzionata dall'art. 2 sarebbe connessa ad una specifica violazione consistente nella trasgressione dei propri obblighi da parte del soggetto autorizzato ad emettere documentazione avente rilievo probatorio ai fini tributari. Sul piano patrimoniale dell'interesse alla percezione del tributo effettivamente dovuto, infine, non può razionalmente considerarsi sussistente una maggiore pericolosità in sé del falso contenutistico rispetto al falso materiale.

11.3. Infine, nessun pregio ha l'argomentazione dedotta dallo Z., secondo cui costui la condotta da costui posta in essere non rilevarebbe ai sensi dell'art. 110 cod. pen., bensì ai sensi dell'art. 378 cod. pen. ovvero dell'art. 379 cod. pen., in quanto le false dichiarazioni erano già state formate e trasmesse, e, quindi, quando i reati si erano già perfezionati.

Invero, in tema di reati tributari, il delitto di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 si consuma nel momento della presentazione o della trasmissione in via telematica della dichiarazione nella quale sono indicati gli elementi passivi fittizi (Sez. 3, n. 37848 del 29/03/2017 - dep. 28/07/2017, Ferrario, Rv. 271044; Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014 - dep. 19/12/2014, Vidi e altro, Rv. 262358).

Nel caso in esame, proprio la circostanza che il P., insospettito dall'elevato numero di richieste di rimborso per spese sanitarie, chiese l'integrazione della documentazione, attesta che le dichiarazioni non erano state ancora inviata dal CAF all'Agenzia delle Entrate.

12. Manifestamente infondati sono anche i motivi diretti a censurare l'asserita severità del trattamento sanzionatorio, variamente contestato da G. B., L. B., C. N. e A. R..

12.1. La Corte d'appello, quanto all'individuazione della pena ai sensi dell'art. 133 cod. pen., ha puntualmente motivato lo scostamento dal minimo edittale, giustificato dall'obiettiva gravità del fatto, connotato dalla reiterazione di numerosissime frodi fiscali, espressiva di una riprovevole convinzione di impunità da parte gli imputati, e dall'ingente danno arrecato all'Erario.

12.2. Quanto al diniego delle circostanze attenuanti generiche, va ribadito il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui il giudice del merito esprime un giudizio di fatto, la cui motivazione è insindacabile in sede di legittimità, purché sia non contraddittoria e dia conto, anche richiamandoli, degli elementi, tra quelli indicati nell'art. 133 cod. pen., considerati preponderanti ai fini della concessione o dell'esclusione delle circostanze ex art. 62 bis cod. pen. (da ultimo, cfr. Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017 - dep. 22/09/2017, Pettinelli, Rv. 271269).

Nel caso in esame, la Corte territoriale ha confermato il diniego delle circostanze in esame, considerando, quale elementi preponderanti, ostativi all'applicazione delle circostanze, la gravità delle condotte, l'ingente danno arrecato allo Stato, l'assenza di qualsiasi forma di resipiscenza (le somme indebitamente riscosse non sono state restituite), le gravi modalità dei fatti, come accertati in sede di merito, il rilevante contributo offerto dagli imputati alla realizzazione dei reati. Si tratta di una motivazione non manifestamente illogica e giuridicamente corretta che, quindi, supera il vaglio di legittimità.

13. Essendo i ricorsi inammissibili e, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen., non ravvisandosi assenza di colpa nella determinazione della causa di inammissibilità (Corte Cost. sent. n. 186 del 13/06/2000), alla condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese del procedimento consegue quella al pagamento della sanzione pecuniaria nella misura, ritenuta equa, indicata in dispositivo.

P. Q. M.

Dichiara inammissibili i ricorsi e condanna ciascun ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro 2.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

## Corte di Cassazione, Sentenza n. 9672 del 19 aprile 2018

### FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate, a seguito di controllo automatizzato ex art. 36 *bis*, d.P.R. n. 600 del 1973 sulla dichiarazione Modello Unico 2003 della società Gallo Rocco Sri, provvedeva ad iscrivere a ruolo, con emissione della cartella di pagamento, la somma di euro 53.754,87 per omesso versamento Irap ed Iva, nonché per recupero del credito d'imposta per incremento occupazione, per l'anno d'imposta 2002.

Su ricorso della contribuente, la Commissione provinciale di Bari annullava la cartella opposta per intervenuta decadenza dell'Ufficio dall'iscrizione, decisione poi confermata, con diversa motivazione, dal giudice d'appello, che riteneva la nullità dell'atto impositivo per omessa notifica della comunicazione di irregolarità.

Successivamente alla sentenza d'appello la società Gallo Rocco Srl cessava, con intervenuta cancellazione dal registro delle imprese in data 5 agosto 2009.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, con due motivi, nei confronti dei soci (Gallo Giuseppe, Gallo Rocco e Gallo Saverio) e del liquidatore della società (Gallo Milena Anna Gaia), cui gli stessi (salvo Gallo Saverio, rimasto intimato) resistono con controricorso, proponendo altresì ricorso incidentale con due motivi ed eccependo il proprio difetto di legittimazione passiva, questione riproposta con memoria.

### RAGIONI DELLA DECISIONE

1. È infondata, in primo luogo, l'eccezione di violazione dell'art. 366, n. 3, c.p.c.: l'esposizione dei fatti di causa, che deve essere "sommatoria", risulta adeguata ed idonea a fornirne una sufficiente rappresentazione avuto riguardo all'insorgere della pretesa erariale, alle fasi processuali, alla pertinenza delle doglianze.

2. È pregiudiziale all'esame del ricorso, in secondo luogo, l'eccezione di difetto di legittimazione passiva sollevato nei controricorsi. Vanno, peraltro, distinte le posizioni degli (ex) soci da quella del liquidatore della società.

2.1. Con riguardo a quest'ultimo, infatti, l'eccezione è sicuramente fondata (e il ricorso è inammissibile) poiché l'Agenzia non ha fatto valere la responsabilità del liquidatore ex art. 2495 c.c., né ex art. 36, d.P.R. n. 602 del 1973, nel testo vigente *ratione temporis* (per le imposte sui redditi), ma, invece, ha direttamente dedotto l'obbligazione tributaria accertata nei confronti della società.

Giova sottolineare, sul punto, che l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore verso i creditori ex art. 2495 c.c. si fonda sulla inosservanza degli obblighi suoi propri attinenti alla fase della liquidazione (ad esempio, rispettando i gradi di privilegio), mentre quella ex art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973 è riconducibile agli artt. 1176 e 1218 c.c. ed integra una ipotesi di responsabilità propria *ex lege* (esercitabile solo se i ruoli in cui siano iscritti i tributi della società possano essere posti in riscossione e se sia acquisita legale certezza che i medesimi non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione) in funzione del prioritario soddisfacimento dei crediti tributari, sicché, estinta la società contribuente, non si realizza alcuna forma di successione nei confronti del liquidatore, ma sorgono ipotesi di responsabilità nuove e fondate su differenti presupposti, ancorché implicino l'esistenza della obbligazione tributaria. Per l'effetto il ricorso incidentale proposto da Gallo Milena Anna Gaia resta assorbito.

2.2. Il ricorso è invece ammissibile nei confronti dei soci, ancorché questi abbiano allegato e documentato con la memoria ex art. 380 *bis*.1. c.p.c., mediante produzione della visura camerale e del bilancio finale di liquidazione chiuso al 31 dicembre 2007, che nessuna somma (verbale dell'Assemblea ordinaria dei soci del

29 aprile 2008) è stata ripartita per mancanza di attivo.

2.3. In disparte l'inammissibilità dell'indicata produzione, trattandosi di documentazione sorta anteriormente alla pronuncia d'appello, la circostanza è comunque inidonea ad incidere sulla loro legittimazione poiché non configura una condizione da cui dipende la possibilità di proseguire, nei loro confronti, l'azione originariamente intrapresa dal creditore sociale verso la società. La questione, invero, è stata puntualmente affrontata dalle Sezioni Unite (Sez. U, 12 marzo 2013, n. 6070 e n. 6072) che individuano la ratio dell'art. 2495 c.c. «nell'intento d'impedire che la società debitrice possa, con un proprio comportamento unilaterale, che sfugge al controllo del creditore, espropriare quest'ultimo del suo diritto ... questo risultato si realizza appieno solo se si riconosce che i debiti non liquidati della società estinta si trasferiscono in capo ai soci, salvo i limiti di responsabilità nella medesima norma indicati» e ciò tanto più che «il debito del quale, in situazioni di tal genere, possono essere chiamati a rispondere i soci della società cancellata dal registro non si configura come un debito nuovo, quasi traesse la propria origine dalla liquidazione sociale, ma s'identifica col medesimo debito che faceva capo alla società, conservando intatta la propria causa e la propria originaria natura giuridica». Ed allora «il successore che risponde solo intra vires dei debiti trasmessigli non cessa, per questo, di essere un successore; e se il suaccennato limite di responsabilità dovesse rendere evidente l'inutilità per il creditore di far valere le proprie ragioni nei confronti del socio, ciò si rifletterebbe sul requisito dell'interesse ad agire (ma si tenga presente che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto, ad esempio in funzione dell'escussione di garanzie) ma non sulla legittimazione passiva del socio medesimo».

2.4. È ben vero che un orientamento della Corte, richiamato dagli stessi controricorrenti (Cass., 23 novembre 2016, n. 23916; Cass., 26 giugno 2015, n. 13259; da ultimo Cass. 31 gennaio 2017, n. 2444), ha tuttavia reputato che «gli ex soci possono ritenersi subentrati dal lato passivo nel rapporto d'imposta solo se e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione» e, inoltre, che «l'accertamento di tali circostanze costituisce presupposto della assunzione, in capo al socio, della qualità di successore e, correlativamente, della legittimazione ad causam ai fini della prosecuzione del processo».

2.5. Queste conclusioni, peraltro, come osservato da Cass. 7 aprile 2017, n. 9094 (seguita, in termini ampi, da Cass. 16 giugno 2017, n. 15035), non sono in linea con i principi affermati dalle Sezioni Unite che individuano sempre nei soci coloro che sono destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata (ma non definiti all'esito della cancellazione) a prescindere dall'aver questi goduto o meno di un qualche riparto in base al bilancio finale di liquidazione.

Ritiene il collegio, pertanto, di dover prestare adesione a questo più recente orientamento che si ricollega, in termini diretti, al dictum delle citate sentenze n. 6070 e n. 6072, la cui soluzione, come riconosciuto dalla dottrina, è ormai divenuta "diritto vivente".

2.6. Come condivisibilmente osservato nei citati precedenti, poi, la circostanza che i soci abbiano goduto o meno di un qualche riparto, non è dirimente neppure ai fini dell'interesse ad agire del Fisco creditore.

Le Sezioni Unite, invero, hanno riconosciuto che la circostanza si potrebbe riflettere sul requisito dell'interesse ad agire, ma hanno ammonito che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto. Si può porre il caso, che le stesse Sezioni Unite hanno esaminato, di diritti e beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, i quali pur sempre si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con la sola esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo (v., al riguardo, Cass. 19 ottobre 2016, n. 21105, che ha riconosciuto l'interesse ad agire del creditore che abbia esperito azione revocatoria ove la società debitrice alienante si sia estinta per cancellazione dal registro delle imprese).

La possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono, dunque, di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti.

E l'esistenza di questi beni o crediti comporta, come pure rilevato dalle Sezioni Unite, che tra i soci medesimi s'instauri «un regime di contitolarità o di comunione indivisa».

2.7. Merita, peraltro, di essere sottolineata anche una ulteriore più ampia prospettiva, ancorata alle peculiarità del processo tributario e della disciplina "amministrativa" che sottende gli accertamenti in questo ambito, di cui è necessario fare conto nel momento della trasposizione di principi propri delle materie civili.

Si può dubitare, infatti, che la stessa eccezione di "difetto di responsabilità" (in una qualunque delle sue ac-

cezioni) per mancato ricevimento di somme in sede di distribuzione possa essere introdotta nel giudizio relativo alla pretesa erariale nei confronti della società quale fatto impeditivo della pretesa avanzabile nei confronti del socio.

Da un lato, infatti, va tenuto conto delle caratteristiche formali ed amministrative dell'atto impositivo, che presuppone in ogni caso una iscrizione a ruolo nei confronti del socio, succeduto nel corso del processo, per le somme accertate nei confronti della società, e ciò sia che debba essere attivata la speciale procedura prevista dall'art. 36 d.P.R. n. 602 del 1973 (attesa l'espressa previsione di cui al quinto comma: "La responsabilità di cui ai commi precedenti è accertata dall'ufficio delle imposte con atto motivato da notificare ai sensi dell'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600"), sia, per evidenti ragioni di omogeneità e di compiutezza dell'accertamento tributario, che venga attivato il modulo di responsabilità ex art. 2495, secondo comma, c.c.

Dall'altro, il principio di impugnabilità degli atti tributari per vizi propri ex art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992 e il divieto di ampliamento dell'oggetto del giudizio (salvo i limitati casi dei motivi aggiunti ex art. 24, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992) paiono ostare alla possibilità di sollevare una tale eccezione nel corso del giudizio.

La questione, pertanto, appare estranea al giudizio e presuppone un ampliamento del *thema decidendum* ulteriore rispetto alla verifica della fondatezza della pretesa tributaria (e, specificamente, inteso a valutare la concreta responsabilità del socio), oltre che accertamenti in fatto caratterizzati da assoluta novità.

2.8. A conclusioni diverse si deve invece venire quanto alle sanzioni irrogate congiuntamente alla ripresa delle imposte.

L'estinzione della società, infatti, ha determinato l'intrasmissibilità della sanzione ex art. 8, d.lgs. n. 472 del 1997 e ciò, a maggior ragione, a fonte del principio della riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie introdotto dall'art. 7, comma 1, d.l. n. 269 del 2003, conv. nella l. n. 326 del 2003.

3. Venendo al ricorso, il primo motivo denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 36 *bis* e 36 *ter*, d.P.R. n. 600 del 1973, 54 *bis*, terzo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, 6, comma 5, l. n. 212 del 2000, anche in relazione all'art. 53 Cost.: l'Ufficio lamenta, in sostanza, che il giudice d'appello abbia ritenuto la nullità della cartella, emessa per l'omesso ed insufficiente versamento dei tributi dovuti ed indicati dal contribuente, per il mancato invio della comunicazione di irregolarità.

3.1. Il secondo motivo denuncia insufficiente motivazione per aver la CTR ritenuto prova dell'incertezza della pretesa la decisione dell'Ufficio di sgravare la cartella per l'importo del credito d'imposta, mentre l'iscrizione derivava dalla mancata compilazione da parte della contribuente del quadro RU.

3.2. I motivi, da esaminare unitariamente in quanto logicamente connessi, sono fondati.

In caso di riscossione a seguito di controllo automatizzato, l'invio al contribuente della comunicazione di irregolarità è dovuto solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un'imposta o una maggiore imposta, mentre tale adempimento non è prescritto nell'ipotesi (come quella qui in considerazione) di omessi o tardivi versamenti, che implicano un controllo di tipo documentale sui dati contabili direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo (v. Cass. 14 gennaio 2011, n. 795; Cass. 25 maggio 2012, n. 8342; Cass. 12 aprile 2017, n. 9463 del 2017).

Nella specie, venivano in rilievo omessi versamenti per Iva ed Irap, tali, dunque, da integrare i presupposti del controllo meramente documentale tra quanto indicato nella dichiarazione Modello Unico 2003 e quanto effettivamente versato.

Analogamente con riguardo al recupero del credito d'imposta, la cui ripresa discendeva, profilo neppure contestato dalla società contribuente, dalla mera omessa compilazione del quadro RU, poi superata, con sgravio dei relativi importi, dalla dimostrazione, in giudizio, della maturazione del credito, sicché anche per tale ipotesi il controllo era meramente cartolare.

4. Il primo motivo dei ricorsi incidentali proposti da Gallo Rocco e Gallo Giuseppe, di identico contenuto, denuncia violazione degli artt. 11 preleggi e 3, l. n. 212 del 2000, con riferimento all'art. 1, comma 5 *bis*, l. n. 156 del 2005 e al combinato disposto degli artt. 36 *bis* d.P.R. n. 600 del 1973 e 17 del d.P.R. n. 602 del 1973: i contribuenti lamentano, in sostanza, che, trattandosi di imposta relativa all'anno 2002, non erano applicabili i termini di notifica introdotti dall'art. 1, comma 5 *bis*, l. n. 156 del 2005.

4.1. La censura è infondata.

Nella vicenda in esame, vengono in rilievo imposte dichiarate nel 2003 perché relative all'anno 2002, mentre la cartella è stata notificata in data 12 ottobre 2006.

Ne deriva che la notifica, avvenuta entro il 31 dicembre del quarto anno successivo alla dichiarazione, è stata

tempestiva, atteso che, secondo la giurisprudenza consolidata, “in tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni tributarie ex art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, la legittimità della pretesa erariale è subordinata, alla luce dell'intervento legislativo realizzato con l'art. 1, commi 5 bis e 5 ter, del d. l. n. 106 del 2005, convertito nella legge n. 156 del 2005, alla notificazione della cartella di pagamento al contribuente entro il termine di decadenza del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, dovendo l'ordinamento garantire l'interesse del medesimo contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni, regola applicabile anche per i giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della detta legge di conversione n. 156 del 2005. (In applicazione di tale principio, la S. C. ha ritenuto tempestiva la notifica della cartella derivante da dichiarazione avente ad oggetto l'anno 2002, effettuata nell'ottobre 2006)” (Cass. n. 22223 del 2015; Cass. n. 30704 del 2011; Cass. n. 16826 del 2006; v. anche Cass. n. 15661 del 2014, che, in termini generali, afferma che la disciplina “ha valore di disposizione transitoria ed opera retroattivamente non solo alle situazioni tributarie anteriori alla sua entrata in vigore, ma anche a quelle non ancora definite con sentenza passata in giudicato in quanto diretta ad ovviare ad una lacuna normativa derivante dalla sentenza n. 280 del 2005 della Corte costituzionale ed a garantire l'interesse dell'erario di evitare un termine decadenziale talmente ristretto da pregiudicare la riscossione dei tributi”).

La diversa interpretazione, propugnata dalle parti, del resto, comporterebbe una inammissibile ultrattività di disposizioni espressamente abrogate (v anche Cass. n. 257 del 2012, che ha espressamente escluso la reviviscenza della pregressa disciplina).

5. Il secondo motivo di entrambi i ricorsi incidentali, pure di identico contenuto, denuncia violazione dell'art. 25, d.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 7, comma 2, l. n. 212 del 2000, deducendo la nullità della cartella di pagamento in quanto priva di sottoscrizione e dell'indicazione del responsabile del procedimento.

5.1. Le doglianze, rimaste assorbite in appello e ritualmente proposte con il ricorso in cassazione, presuppongono accertamenti in fatto, derivandone la necessaria rimessione al giudice del rinvio per l'ulteriore esame.

6. In accoglimento del ricorso nei confronti di G.G., G.R. e G.S., rigettati il primo motivo dei ricorsi incidentali di G.G. e G.R., inammissibile il secondo, la sentenza impugnata va cassata con esclusione dell'annullamento delle sanzioni, con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente per l'esame delle questioni già rimaste assorbite. Le spese vanno peraltro compensate rispetto a G.M., attesa l'incertezza sulla questione al momento della proposizione del ricorso.

P. Q. M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso avverso il liquidatore della società G.R. Srl, G.M., ed assorbito quello incidentale dalla medesima proposto; compensa le spese tra G.M. e l'Agenzia delle entrate. Accoglie il ricorso nei confronti dei soci della società, G.G., G.R. e G.S., con esclusione dell'annullamento delle sanzioni; rigetta il primo motivo dei ricorsi incidentali di G.G. e G.R., inammissibile il secondo; cassa la sentenza impugnata limitatamente alla ripresa Iva ed Irpeg ed interessi e rinvia, per l'esame delle questioni già rimaste assorbite, alla CTR della Puglia in diversa composizione, che provvederà anche liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

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

