

- › Dieci anni di crisi economica
- › Pace fiscale - interessate circa 500 mila liti pendenti - ma a che serve se non si attua una Riforma del Processo?
- › La protezione del tessuto produttivo nazionale
- › La notifica a mezzo posta della cartella di pagamento: le ultime letture della Cassazione
- › Disposizioni concernenti il fondo di solidarietà per le vittime delle richieste estorsive e dell'usura
- › Una pronuncia di buonsenso e di rigore giuridico
- › La valutazione della natura fraudolenta degli atti e dei negozi giuridici che possono ostacolare o rendere inefficace la riscossione erariale. Due casi a confronto

#45.2018

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 o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



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

Collegati su 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 o collegati al ns sito

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;
- 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



Dieci anni di crisi economica

....02

di Paolo Soro

Approfondimento

Pace fiscale - interessate circa 500 mila liti pendenti - ma a che serve se non si attua una riforma del Processo?

....08

di Romeo Romei

La protezione del tessuto produttivo nazionale

....14

di Patrik Angelone

La notifica a mezzo posta della cartella di pagamento:
le ultime letture della Cassazione

....21

di Giuseppe Trizzino

Disposizioni concernenti il fondo di solidarietà per le vittime
delle richieste estorsive e dell'usura

....25

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

Una pronuncia di buonsenso e di rigore giuridico 42

(Corte di Cassazione, Sez. V, Ordinanza n. 20298 del 31 luglio 2018)

commento di Luca Mariotti

La valutazione della natura fraudolenta degli atti e dei negozi giuridici che possono ostacolare o rendere inefficace la riscossione erariale. Due casi a confronto 50

(Corte di Cassazione, Sez. III, Sentenze n. 29636 del 2 luglio 2018 e n. 31420 del 10 luglio 2018)

commento di Martina Urban

Giurisprudenza - Fonti

 Corte di Cassazione, Sez. V, Ordinanza n. 20298 del 31 luglio 2018 55

 Corte di Cassazione, Sez. III, Sentenza n. 29636 del 2 luglio 2018 58

 Corte di Cassazione, Sez. III, Sentenza n. 31420 del 10 luglio 2018 61

Il Punto

Dieci anni di crisi economica

di Paolo Soro



Trascorso un decennio dall'inizio della più grande crisi economica mondiale, sembra doveroso analizzarne gli effetti sul mercato del lavoro in Italia.

L'8 aprile 2010, il Wall Street Journal usciva con un articolo dall'emblematico titolo: *Did "Great Recession" live up to the name?* L'Autore confrontava la portata della famosa "Grande Depressione" del 1929 con la nuova crisi economica mondiale (originata negli USA, nel 2007, e giunta in Europa l'anno seguente), chiamata "Grande Recessione".

Al di là della denominazione simile, a distanza di dieci anni possiamo dire che gli effetti provocati nei mercati (specie in quello del lavoro) dall'ultima crisi si dimostrano più persistenti e incisivi rispetto alle conseguenze causate dalla crisi del '29; nonostante molti economisti continuino a giudicare l'ultima bolla immobiliare legata al fallimento dei Subprime di minore impatto.

E, probabilmente, hanno ragione; ma solo con riferimento agli Stati Uniti.

Se analizziamo la situazione a livello mondiale, è indubbio che, dopo dieci anni, la situazione economica e finanziaria permane particolarmente negativa; viceversa, la crisi del '29 ebbe una durata assai inferiore.

In realtà, è il concetto stesso di "crisi" (volgarizzato in generica situazione di difficoltà finanziarie) che mal si addice a indicare l'enorme mutamento economico di cui siamo stati (e tuttora siamo) testimoni. In effetti, sono anni, ormai, che i c. d. esperti fanno bella mostra di sé nei media e continuano a propinarci le stesse frasi: "si intravedono i primi segnali di ripresa, ma il percorso è ancora lungo"; "dobbiamo tenere duro ancora per qualche anno"; "non possiamo considerarci fuori dalla crisi"; etc.

La verità è che l'economia non è una scienza esatta; le variabili soggettive (dunque, imponderabili) che intervengono sono tante. In sostanza, in questa situazione, gli anzidetti esperti non sono in grado di rispondere in maniera convincente – semplicemente – perché non conoscono le risposte alle domande che vengono poste loro.

D'altronde, se l'economia è questione particolarmente indecifrabile, gli economisti sono una razza ancora più imprevedibile, presso cui non pare saggio riporre particolare fiducia. Dopo avere insegnato a tutti la macroeconomia ed essere stato considerato un vero e proprio guru del settore, a esempio, John Maynard Keynes è stato soppiantato dai "nuovi economisti" che consideravano, a dir poco, antiquate e prive di validità le sue teorie: gente come Friedrich August von Hayek (propugnatore del

laissez faire, ossia della peggiore e illiberale ricetta utilizzabile in un'economia capitalista mondiale) è stato addirittura insignito del premio Nobel per l'economia. La verità sotto gli occhi di tutti è in realtà che il mercato, senza opportune leggi, non è mai in grado di auto-regolamentarsi.

Solo, in pratica, pochi anni fa, ossia dopo svariati anni di crisi economica (e decenni in cui i professori universitari insegnavano ai loro allievi le teorie di von Hayek e denigravano – salvo rarissime eccezioni – quelle keynesiane), il mondo dell'economia si è in gran parte ravveduto, ammettendo che gli insegnamenti di Keynes risultano ancora oggi gli unici che si dimostrino abbastanza affidabili.

Tutto questo per dire all'autorevole articolista del Wall Street Journal (con tutta la deferenza che ciò implica), che non si può paragonare la più grande crisi economica che il mondo capitalista abbia conosciuto (ossia, quella del 1929), con l'odierna situazione in cui non pare corretto nemmeno parlare di "crisi" in senso tecnico.

In effetti, ci troviamo di fronte a un naturale e incontrollabile riassetamento globale dei mercati, i quali, a seguito di opportune e maggiormente incisive normative, sono alla ricerca del loro reale punto di equilibrio, dopo che le manovre dei grandi poteri internazionali hanno volutamente, per personali tornaconti, falsato la realtà economica mondiale, facendo credere a tutti che detto punto di equilibrio fosse molto al di sopra rispetto a quello effettivo.

E il "caso italiano" (cresciamo troppo poco e lentamente) rappresenta l'emblema perfetto di tale nostro teorema.

Se è vero (come è vero) che il grado di bontà e di validità dell'economia è direttamente proporzionale alla sua capacità di generare occupazione (indipendentemente dalla tipologia della stessa che, inevitabilmente, cambia negli anni proprio col mutare dell'andamento economico), i dati legati al mercato del lavoro dovrebbero far riflettere non poco, confermando quanto appena scritto in merito alla generale situazione finanziaria che stiamo vivendo.

L'Istat, il Ministero del Lavoro e l'Inps hanno creato un sistema coordinato per realizzare quelle che hanno chiamato: "informazioni armonizzate, complementari e coerenti". Orbene, dando alle dichiarazioni politiche il valore meramente propagandistico e per nulla reale che hanno, sarà bene perciò limitare la nostra analisi ai numeri puri e semplici.

Intanto, incominciamo col dire che occorre "leggere" i dati (specie quelli espressi in valori assoluti), a distanza di tanti anni, con la dovuta oculatezza: la popolazione muta quantitativamente e qualitativamente (calo delle nascite, espatri, immigrati, innalzamento dell'età media, etc.); i Paesi sono sempre più internazionali e i mercati a carattere maggiormente globale; la concorrenza aumenta in tutti i settori; il variare delle leggi implica modifiche negli ordinari comportamenti dei lavoratori; fluttuazioni temporali non sono da prendere in considerazione, in quanto dovute a variabili non durature; e via discorrendo.

L'Italia, all'inizio del 2008 (ossia allo scoppio della c. d. "crisi"), contava 59.619.290 abitanti; dieci anni dopo, gli abitanti sono diventati 60.483.973. Il numero degli occupati al termine del primo anno di crisi era sceso a 25,4 milioni, con una disoccupazione al 6%. Oggi, registriamo 25 milioni di occupati con un tasso "ufficiale" di disoccupazione

pari quasi all'11%, nonostante i vari sgravi, esoneri, incentivi etc., nonché – soprattutto – nonostante le orde di giovani che vanno a cercare lavoro all'estero e coloro che, seppure sono restati in Patria, nemmeno si iscrivono più nelle liste dei lavoratori in cerca di occupazione (e che, dunque, rientrano in una terza categoria difficilmente controllabile: quella degli inoccupati).

Inoltre, giusto per rimarcare la correttezza del teorema appena sopra enunciato concernente la diretta corrispondenza tra qualità dell'economia e livello di occupazione, per quanto riguarda la variazione percentuale tra il primo semestre del 2008 e il primo semestre del 2017: il PIL registra un -6%; le ore lavorate un -5,9%. Più nel dettaglio, alla fine del primo anno di crisi, il PIL era diminuito fino a 850 miliardi; oggi, continuiamo a stare sotto gli 800 miliardi. Le ore lavorate erano scese fino a 11,5 milioni a fine 2008; attualmente siamo ancora sotto gli 11 milioni.

Andando a vedere l'andamento dei grafici di riferimento nel decennio trascorso, si nota un deciso crollo nei primissimi anni di crisi, seguito a una fase altalenante, tendente a un leggero costante rialzo, pur restando tuttora nettamente al di sotto dei livelli pre-crisi. Tenuto conto dei provvedimenti adottati sia a livello nazionale, che comunitario, che mondiale, ciò significa a nostro avviso che i mercati, dopo essersi riassetati ritrovando il loro reale punto di equilibrio (assai inferiore rispetto a quello che risultava ufficialmente), hanno ripreso naturalmente ad ampliarsi, spostando man mano verso l'alto il nuovo punto di equilibrio, gradualmente ma – questa volta – sulla base di una corretta logica macroeconomica keynesiana, con regole nuove e più efficaci.

Peraltro, come testé evidenziato, ancora oggi, detto punto di equilibrio resta abbondantemente inferiore rispetto a quello di inizio della crisi, quanto meno per ciò che concerne la situazione degli occupati.

Non basta: i dati pubblicati dall'Ocse hanno rivelato che l'Italia è l'unico mercato europeo (insieme alla Grecia) dove la ripresa non ha favorito la crescita di professioni ad alto tasso di qualifiche, magari nell'ambito tecnico-scientifico. In Europa, si è infatti assistito, in media, a un aumento del 7,6% delle professioni ad alta qualificazione, contro il solo +1,93% di quelle a bassa qualificazione. In Italia, l'incremento delle due è stato praticamente identico: +4,78% le professioni ad alto tasso di qualificazione, +4,55% quelle a basso tasso di qualifiche. Fascia alta e fascia bassa aumentano allo stesso modo; anzi, in proporzione, la domanda di lavoro sembra orientata soprattutto verso il basso.

Nel rapporto sul mercato del lavoro, gli esperti economisti fanno notare che la naturale conseguenza del ciclo economico è la seguente: quando comincia una crisi, le imprese prima riducono le ore – tagliando gli straordinari, ricorrendo alla cassa integrazione e al part-time – e poi licenziano.

Ma, anche questo teorema enunciato dagli economisti fa "acqua": nell'ultima fase, infatti, quella della (piccola) risalita, l'occupazione in realtà è aumentata più delle ore lavorate. La causa? L'aumento dei lavori part-time, che, però, a parere dell'Istat, non sarebbero dovuti a una libera scelta dei lavoratori, quanto piuttosto a delle decisioni imposte dalle aziende che – in detto ultimo caso – riguarderebbero sul totale un 19,1% per le donne e un 6,5% per gli uomini.

A incidere, inoltre, su detta modifica occupazionale – a parte l'avvento dell'innovazione tecnologica, dei robot, dell'automazione e così via – risultano essere i nuovi rapporti

di lavoro brevi, ossia saltuari e/o precari (esempio: i fattorini/rider, i cassieri che lavorano solo la domenica, gli operai assunti per periodi in cui la produzione si intensifica etc.), che coinvolgono più di 4 milioni di persone, usando ogni strumento contrattuale a disposizione, dai contratti a termine alle partite Iva (nel recente passato, come noto, erano i contratti a progetto, i voucher e simili).

Il rapporto Istat, da questo punto di vista, non ci dice nulla che già non sapevamo: gli sgravi contributivi concessi negli anni hanno influenzato i numeri dei rapporti di lavoro permanente. Dopo di che, finiti gli incentivi, i lavori a tempo determinato hanno di nuovo registrato una crescita record, complice anche la paura dei datori di lavoro di dover pagare pure l'iniquo ticket sui licenziamenti per finanziare la Naspi: non solo lo Stato ha tolto l'ancora di salvezza della nota "407", ma ha rincarato la dose di pressione – meglio, oppressione – obbligando le imprese, già in palese stato comatoso, a sovvenzionare l'indennità di disoccupazione a carico dell'Inps (come a dire: io, Stato, non riesco a gestire i miei enti previdenziali e mi rifaccio sui contribuenti).

Meglio non proseguire in tal senso, che rischiamo di andare "fuori tema"...

Tra gli altri dati evidenziati dal rapporto Istat, un ulteriore elemento che per chiunque operi nel mercato del lavoro non rappresenta certo una sorpresa è la ripartizione all'interno della nazione: il nord, con il 66,7% di occupati di oggi contro il 66,5 del 2008, ha recuperato i livelli di 10 anni fa; il sud viceversa è ancora molto indietro rispetto alla situazione precedente alla crisi.

Infine, appare doveroso dare un'occhiata ai livelli salariali. Ebbene, depurate dall'inflazione, le retribuzioni pro capite del 2017 sono più basse di 600 euro rispetto a quelle del 2007. Ciò, evidentemente, non può che incidere a catena sul livello dei consumi e sull'abbassamento della redditività generale nel settore del commercio; seppure, non in modo direttamente proporzionale (come giustamente rilevava Keynes), posto che intervengono anche fattori umani legati ai condizionamenti psicologici che guidano le scelte dei consumatori.

Dunque, in quest'ottica, non solo non abbiamo fatto passi avanti, ma siamo andati indietro: si lavora meno e per meno soldi.

Anche gli economisti del Fmi, ora, hanno cambiato idea: per anni hanno stimolato le politiche favorevoli alla riduzione del costo del lavoro per aumentare la competitività; ma non hanno considerato adeguatamente determinate variabili (quali: l'aumento delle disuguaglianze, il fatto che il lavoro non basta più a garantire l'uscita dalla povertà, le tensioni sociali, etc.). Adesso si accorgono della prioritaria necessità di conseguire innanzitutto l'equilibrio complessivo del sistema economico, e, per fare ciò, l'opportunità connessa con l'aumento dei livelli salariali (forse, peraltro, dimenticandosi che in Paesi come l'Italia i datori di lavoro sono obbligati a mantenere basse le retribuzioni, esclusivamente a causa dell'incidenza spropositata delle correlate imposte e contribuzioni obbligatorie).

A dire che la storia si ripete: come nel citato "caso Keynes", si scredita chi ci è superiore perché non si è in grado di comprenderlo, o peggio perché si vuole in qualche modo dimostrare di essere migliori; salvo, poi, di fronte al peggio, fare immediatamente marcia indietro, cercando di uscirne in qualche modo, scaricando le proprie colpe e inefficienze sugli altri.

Francamente, questo mondo economico tende sempre più ad assomigliare a una grande mongolfiera: tanta aria per volare alti, nessuna concreta idea per salvarsi dal precipitare una volta sgonfiati.

A noi molto immodestamente pare (ma, ovviamente, trattasi di opinione personale) che, se chi ha lo scettro del comando scegliesse i propri esperti tra coloro che evitano i riflettori preferendo occupare il proprio tempo a studiare, e cercasse in loro come prima indispensabile qualità, la modestia (oramai merce rarissima), qualcuno dei tanti danni causati si sarebbe potuto evitare e anche queste c. d. "crisi" risulterebbero ampiamente ridimensionate, consentendo un corretto e naturale funzionamento di tutti i mercati, in primis quello del lavoro.

**Stanco di programmi
lontani anni luce
dalla tua mentalità?**



GBSOFTWARE®
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 - 06 97626328 - info@gbsoftware.it

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



Pace fiscale - interessate circa 500 mila liti pendenti - ma a che serve se non si attua una riforma del Processo?

di Romeo Romei

Dottore Commercialista

Come annunciato ripetutamente in campagna elettorale nel programma della Lega di Matteo Salvini, ed ora fatto proprio dal Governo, presumo su pressione del medesimo gruppo parlamentare, è alle porte una normativa che disciplinerà la **chiusura delle liti pendenti**, della facoltà cioè, da parte dei contribuenti piccoli, medi e grandi, di chiudere i processi tributari contro Agenzia delle Entrate e Riscossione (ex Equitalia – che ha solo cambiato nome ...), dietro il pagamento di una percentuale di minoranza rispetto all'entità del valore della vertenza.

Preciso che, senza una adeguata nuova Legge sul processo tributario, questa sanatoria non avrebbe alcun effetto, né risultato, poiché si ricomincerebbe il giorno dopo a ricevere avvisi di accertamento esosi, cartelle di pagamento a raffica, il tutto privo del rispetto di quelle norme della Procedura Civile e delle garanzie Costituzionali così come avviene oggi.

Perché, è bene chiarire subito un aspetto fondamentale:

Con l'attuale struttura pseudo giudiziaria delle Commissioni Tributarie, gli Uffici del-

le Entrate e l'Agente della Riscossione, non guardano tanto per il sottile, poiché sono consapevoli che i cosiddetti " giudici tributari " nominati e messi nelle aule dal loro medesimo loro datore di lavoro, propendono per respingere le opposizioni dei contribuenti in buona fede, i quali pensano, ritengono e credono che la loro causa sia giudicata equamente da un soggetto terzo ed imparziale. Siccome è acclaratissimo che il "soggetto" che è chiamato a giudicare, non è assolutamente terzo né imparziale, poiché appartiene alla medesima struttura ministeriale che ha creato la cosiddetta " provocatio ad opponendum" cioè, l'avviso di accertamento, l'iscrizione a ruolo, la cartella di pagamento, applicato interessi di mora di sconosciuta formula, l'iscrizione ipotecaria, il pignoramento presso terzi ... ebbene, l'inconsapevole contribuente pur presentando eccezioni che agli occhi dei più e dei tecnici e professionisti sono fondatissime, si vede recapitare il dispositivo : respinge il ricorso !

Ora, leggere il dispositivo incuriosisce ed istiga il destinatario a prendere immediata visione delle motivazioni della sentenza, nel contesto della quale, nel 90 per cento

dei casi si leggono disquisizioni non condivisibili, a volte anche contrarie alla Legge (vedi prescrizione che molti “giudici” insistono a ritenere di maturazione decennale per i tributi ricorrenti) facendo dubitare sulle due peculiarità necessarie ad un saggio che è chiamato a giudicare: La conoscenza della Legge, e l'imparzialità.

Fatta questa debita discriminazione dei difetti su base critica e superficiale, è il caso di spiegare in termini giuridici il **perché questa struttura affidata dal Ministro delle Finanze a soggetti di sua padronanza economica e nominativa, debba essere smantellata.**

I motivi sono innanzi tutto di ordine nomofilattico, cioè della garanzia di rispetto del dettato della Costituzione della Repubblica Italiana, nei passi che leggerete più avanti, e la cui violazione od ignoranza (nel senso di disattenzione, sia chiaro) è considerata una trasgressione grave, poiché *la Costituzione è il binario del percorso legislativo dello Stato, e le Leggi che regolano il convivere, devono essere fatte nei limiti e nel rispetto di essa.*

Tre norme guida della Costituzione della Repubblica, che “dovrebbero” essere il binario

su cui agire giudiziariamente nella distribuzione della giurisprudenza, ma che principalmente debbono essere osservate per la formazione delle Leggi.

102 – La funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario [108]. Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali (25).

25 – Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge [102].

111 - La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata.

Ora, sembrerebbe semplice. Col ricorso si muove eccezione di disconoscimento del cosiddetto “ giudice tributario “ e si chiede il rinvio al giudizio della Corte Costituzionale

...

Oltre i motivi di merito,

il ricorrente, come rappresentato e difeso, eccepisce il difetto di giurisdizione.

Il Giudice, che la Costituzione assegna con il disposto del primo comma dell'art. 102 è solo ed unicamente, il magistrato ordinario istituito e regolato dalle norme sull'ordinamento giudiziario, che risponde ai requisiti di professionalità cui è di riferimento il successivo art. 106, e poiché, il secondo comma del medesimo 102 espressamente vieta l'istituzione di giudici straordinari e speciali, ritenendo illegittima la giurisdizione diversa da quella ordinaria, rifiuta il giudizio innanzi la commissione tributaria così come illegittimamente indotto dall'iter procedimentale delle norme di cui ai DD.lgs 545 e 546 del 1992, in violazione dell'art. 25 della Costituzione che impone che nessuno sia distolto dal proprio giudice naturale, pur costretto dalla procedura giurisdizionale a manifestare la volontà di opporre l'atto mediante l'attuale, illegittimo disposto del D,Lgs 546 /92.

Violazione del legislatore

Il soggetto nominato a comporre i collegi delle commissioni tributarie è senza dubbio la figura riscontrabile come “giudice speciale” atteso che è innegabilmente al di fuori dell’Ordinamento Giudiziario Costituzionale.

L’istituzione di giudici speciali è una violazione costituzionale imputabile al legislatore del DPR 636 /73 e dei DD.Lgs 545 e 546 /92, nonché al soggetto all’atto dell’accettazione e del comportamento giudicante.

Distrazione dal legittimo giudice naturale

In sovrappiù eccipisce che sia illegittima l’indicazione contenuta nell’atto opposto da parte dell’Agenzia delle Entrate e collegati, secondo cui è ammesso il ricorso alla Commissione Tributaria, poiché si configura la violazione del dettato costituzionale dell’art. 25, poiché siffatta indicazione “distoglie” il destinatario dell’atto che intende impugnare davanti al proprio giudice naturale, indirizzandolo innanzi un contesto giudiziario di cui è evidente la mancanza di terzietà. Questo comportamento, e limitatamente ad esso ed alla invocata lesione del diritto soggettivo del ricorrente, è fatta azione giudiziaria ai sensi e per gli effetti del Decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, per cui l’eccezione relativa alla violazione dell’art. 25 della Costituzione non è fatto relativo alla opposizione in materia di tributi.

Ravvisa il ricorrente, nella induzione ad incardinare l’opposizione innanzi al giudice delle commissioni tributarie, l’intento di circoscrivere la trattazione ad organo di completa soggezione del medesimo Ministero dell’Economia e delle Finanze cui appartiene l’impositore, fatto che impedisce ed altera la legittimità del trattamento giudiziale.

Responsabilità personale del Funzionario.

Può ravvisarsi, nella consapevolezza a volersi avvalere di una parte giudicante gerarchicamente connessa, anzi ad obbligare ad adire la giurisdizione Può ravvisarsi, nella consapevolezza a volersi avvalere di una parte giudicante gerarchicamente connessa, anzi ad obbligare ad adire la giurisdizione palesemente priva di terzietà, una commissione di reato da parte del firmatario dell’atto sostanziale emesso a carico del contribuente.

Legame con una delle parti

In fatto inconfutabile, il giudice tributario e l’Agenzia delle Entrate e l’Agenzia delle Entrate Riscossione, sono in stretto rapporto di colleganza, sia finanziaria che direttoriale, e l’oppositore risulta in chiara, illegittima, soggezione, poiché ai sensi del D.Lgs 545 /92, la nomina, la gestione e la remunerazione del soggetto giudicante, è devoluta al medesimo titolare (Ministro delle Finanze) dell’Agenzia delle Entrate (controparte processuale) la quale a sua volta è partecipe sostanziale dell’Agenzia delle Entrate Riscossione, ed è lampante che le tre parti, Agente della Riscossione, Agenzia delle Entrate e giudice tributario, siano legate da rapporto di colleganza.

Eccipisce perciò il difetto di terzietà e di imparzialità, che porta alla violazione dell’art. 111 della Costituzione stessa, status che rende nullo ogni giudicato.

CONCLUSIONI

Per tutte le eccezioni esposte, le costanti violazioni e nell'atto che si oppone, reiterate, degli artt. 25, 102, 106 e 111 inducono a ritenere che il soggetto affidatario di questa trattazione per il disposto del D.lgs 546 /92,

Nota a margine sull'obbligo di pronuncia su tutte le domande proposte- Il fenomeno dell'omessa pronuncia è **molto, ma molto frequente nelle trattazioni innanzi le commissioni tributarie**, e si configura, in termini generali, qualora il giudice non abbia statuito "su tutta la domanda" e, quindi, tutte le volte in cui una domanda di tutela sostanziale (*omissione di pronuncia totale*) o parte di essa (*omissione di pronuncia parziale*) rimanga senza risposta.

Per quanto riguarda il regime processuale del vizio in esame, è convinzione diffusa che la presenza del fenomeno determini la nullità della sentenza. La sentenza resa, per tale ragione, è invalida, e, il relativo vizio può essere fatto valere in sede di impugnazione per mezzo della norma dell'art 161, 1 comma, c.p.c., e, eventualmente, può essere sanato con il passaggio in giudicato della sentenza.

Concludo.

Se non si realizza una giustizia equa e legittima, e quella che ci viene ammazzata attualmente non lo è affatto, prima o poi, si cadrà in incidente processuale di legittimità e finalmente un rinvio di siffatta eccezione verrà seriamente esaminato dalla Corte Costituzionale, la quale indurrebbe il Parlamento a fare una nuova Legge. Sarà imbarazzante motivare le ragioni per cui viene aborrito un sistema "SPECIALE" dominante da 45 anni. A quel punto, che fine faranno i processi in cui il ricorrente è stata iniquamente dichiarato perdente? Intuibile. Proporrà una revocazione ex art. 395 cpc, entrerà in ballo il "dolo" dei soggetti giudicanti, (*perché i soggetti giudicanti sono o dovrebbero essere edotti sui principi del Diritto e sanno che la figura di giudice speciale è vietata, lo sapevano quando hanno firmato l'accettazione della nomina e giurato*) e non è difficile immaginare uno scenario di qualche centinaio di miliardi di euro da risarcire. E qui si potrebbe ipotizzare una catastrofe istituzionale, poichè

l'art. 28 (sempre della Costituzione) prevede

I funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici.

Ovviamente anche in presenza costante della norma sulla responsabilità dei giudici, qualora i soggetti delle commissioni tributarie fossero assimilabili alle figure istituzionalmente soggette alla Legge 27 febbraio 2015, n. 18, poichè tra le altre illegittimità c'è anche l'incertezza sulla natura di questi soggetti, ergo, se appartenenti alla Pubblica Amministrazione (finanziariamente è fuor di dubbio) o alla Magistratura (non ne hanno i requisiti).

Come si risolverebbe questo gran caos istituzionale? Apparentemente facile, buttare giù una bozza più indicativa dei caratteri essenziali che formale.

Il principio è restituire alla Giurisdizione Ordinaria l'esclusiva radicale dettata dalla Costituzione nel Titolo Quarto. Oltre quanto di innovativo, il riferimento alla coagulazione con le norme della Procedura Civile, è assolutamente d'obbligo.

Questa è solo una bozza ...

Art. 1

E' affidata al Tribunale territorialmente competente la istituzione di una sezione tributaria con le competenze già spettanti al giudice ordinario di cui all'art. 9 del Codice di Procedura Civile per i giudizi relativi alle liti che hanno per oggetto tributi di ogni genere.

E' competente alle impugnazioni la Corte d'Appello in apposita sezione da istituire.

Art. 2

Sono abolite le commissioni tributarie con decorrenza 31 dicembre 2018. I fascicoli della cause pendenti per termini delle commissioni provinciali e regionali sono immediatamente affidati al Tribunale di riferimento di cui all'art. 1.

Art. 3

I termini per le impugnazioni sono prorogati al sessantesimo giorno successivo dalla data in cui il Presidente del Tribunale avrà dichiarato operativa e funzionante la sezione appositamente istituita. La data di decorrenza è notificata ai difensori costituiti a cura delle segreterie. Nelle more della stabilizzazione strutturale, è istituito presso le sedi delle attuali commissioni tributarie, l'Ufficio di un magistrato appositamente delegato dal Presidente del Tribunale, il quale deciderà sulle questioni urgenti in analogia con la procedura di cui all'art. 700 c.p.c.

Le opposizioni agli atti della riscossione, possono essere oggetto di fase transitoria per l'istanza di sospensione che può essere presentata all'Ufficio anzidetto, il cui magistrato deciderà nel termine di sessanta giorni, prevedendo prestazioni di garanzie accessorie e specifiche a garantire il mantenimento dell'impegno del ricorrente in caso di successivo diniego nel merito. La sospensione è disposta in udienza cui la parte re-

sistente è chiamata a dimostrare la ritualità e la congruità della pretesa. La sospensione opera fino alla decisione definitiva nel merito.

Art. 4

I magistrati ordinari che intendono essere assegnati alla sezione tributaria, dovranno partecipare alla formazione specifica con l'approfondimento sulle materie che verranno assegnate dal Ministro della Giustizia con apposito regolamento, avuto riguardo della specialità della materia.

Art. 5

Sono abilitati al patrocinio gli avvocati, nonché i dottori commercialisti iscritti nei rispetti Ordini, che abbiano dimostrato di aver esercitato per almeno dieci anni precedenti, attività di patrocinio nel processo tributario. Le attestazioni sono a cura degli Ordini medesimi. E' fatta ordinanza agli Ordini di cui sopra di istituire una sezione " Avvocati tributaristi" ovvero "Difensore Tributario" e renderne pubblicità nelle specializzazioni istituzionali degli Albi.

Infine un distinguo:

Abbiamo incominciato a parlare di illegittimità col mio amico Maurizio Villani, un pomeriggio di aprile del 2014, mentre andavamo a Fiumicino dopo un convegno. La terzietà era l'argomento, lo strumento un progetto di riforma, che fu consegnato alla Commissione Finanze del Senato verso la fine dello stesso anno, ma non entrò mai nel circuito consultivo. Nello stesso tempo nemmeno un progetto significativo del prof. Cesare Glendi fu preso in considerazione sotto il Governo Renzi.

Oggi, 2018, l'avvocato Villani presenta un progetto di Riforma del Processo con delle soluzioni che prevedono mutamenti strutturali ma non genetici, modificando da commissione tributaria a Tribunale Tributario, davanti a giudici togati. Dovete leggerlo per apprezzarlo. Ma il problema

non è la differenza tra le teorie “modificativa” di Villani ovvero quella “radicale”, la mia. Il problema è far accettare al Parlamento la decisione di rivedere il Sistema giudiziario tributario.

Ultima considerazione... trovo che tutte le volte che apro un argomento di riforma del processo, troppi interlocutori lo lascino cadere nel vuoto.

Gli sta bene così com'è, approvano la giurisdizione speciale benché vietata, in un ambiente ormai diventato familiare, oppure hanno timore di affrontare una assise più competente ed intellettualmente meglio formata ?

LA PACE FISCALE

Questa macchinosa introduzione è resa necessaria dal dovere di informazione sui difetti attuali della gestione della principale struttura giudiziaria dello Stato, per troppo tempo sottovalutata, che invece deve essere inquadrata come il filtro delle più ingenti entrate. Quello che passa attraverso le liti fiscali in un anno è approssimativamente di cento miliardi (dalle stime ufficiose dedotte), per cui è d'uopo dedicare attenzione al fenomeno della competenza e della giu-

risdizione al fine di garantire contemporaneamente :

- ✓ La fiducia dei Cittadini verso l'istituzione giudiziaria;
- ✓ L'esatta applicazione delle norme tributarie da parte della Pubblica Amministrazione;
- ✓ La certezza delle Entrate.

Chiarite le riforme da attuare, si proceda a sanare l'indebitamento di quei contribuenti che non riescono ad uscire da situazioni finanziarie difficili, già accentuate dalla crisi economico-affaristica.

Le specifiche sulla Legge sulla Pace Fiscale le rimandiamo alla pubblicazione del Disegno di Legge quanto meno, poiché le condizioni di ammissibilità, la misura degli sconti, la base su cui orientarsi, la durata della dilazione per pagare, sono concatenate a fattori anche estranei apparentemente alle questioni della Riscossione, ma obbligate ad esigenze di Bilancio.

Aspettiamo uno schema con gli scaglioni, i termini e le condizioni.



La protezione del tessuto produttivo nazionale – D.L. 87/2008 (convertito con modifiche in L 96/2018)

di Patrik Angelone
Dottore Commercialista

Il Decreto dignità introduce ulteriori restrizioni volte a tutelare il tessuto produttivo nazionale (o locale), nei casi in cui l'impresa riceva, per investimenti produttivi, specifici aiuti ed incentivi qualificabili come aiuti di Stato (e non solo, come si vedrà per l'iper-ammortamento).

In particolare gli articoli 5 e 7 del decreto disciplinano i casi di decadenza dagli incentivi ricevuti (art. 5 con riferimento ai generici aiuti di Stato – art. 7 con riferimento all'iper-ammortamento); delineando specifici divieti e sanzioni.

Si introduce, quindi, di fatto una previsione legale di decadenza che dovrà essere quindi prevista nei successivi bandi concernenti incentivi classificabili come aiuto di Stato.

Limiti alla delocalizzazione delle

imprese beneficiarie di aiuti (articolo 5)¹

1. Fatti salvi i vincoli derivanti dai trattati internazionali, le imprese italiane ed estere, operanti nel territorio nazionale, che abbiano beneficiato di un aiuto di Stato che prevede l'effettuazione di investimenti produttivi ai fini dell'attribuzione del beneficio, decadono dal beneficio medesimo qualora l'attività economica interessata dallo stesso o una sua parte venga delocalizzata in Stati non appartenenti all'Unione europea, ad eccezione degli Stati aderenti allo Spazio economico europeo, entro cinque anni dalla data di conclusione dell'iniziativa agevolata. In caso di decadenza, l'amministrazione titolare della misura di aiuto, anche se priva di articolazioni periferiche, accerta e irroga, secondo quanto previsto dalla legge 24 novembre 1981, n. 689, una sanzione amministrativa pecuniaria consistente nel pagamento di una somma in misura da due a quattro volte l'importo dell'aiuto fruito.

2. Fuori dai casi previsti dal comma 1 e fatti salvi i vincoli derivanti dalla normativa europea, le imprese italiane ed estere, operanti nel territorio nazionale, che abbiano beneficiato di un aiuto di Stato che prevede l'effettuazione di investimenti produttivi specificamente localizzati ai fini dell'attribuzione di un beneficio, decadono dal beneficio medesimo qualora l'attività economica interessata dallo stesso o una sua parte venga delocalizzata dal sito incentivato in favore di unità produttiva situata al di fuori dell'ambito territoriale del predetto sito, in ambito nazionale, dell'Unione europea e degli Stati aderenti allo Spazio economico Europeo, entro cinque anni dalla data di

Il *primo comma*, primo periodo, **dell'articolo 5**, statuisce la decadenza dal beneficio di aiuto di Stato ricevuto (per investimenti produttivi) nel caso in cui un'impresa (nazionale o estera) operante nel territorio nazionale, delocalizzi (entro 5 anni dalla data di conclusione dell'iniziativa agevolata) l'attività economica (o parte di essa) in uno Stato non appartenente all'U.E. oppure allo S.E.E..

A tale decadenza ricollega l'obbligo di restituzione delle somme agevolate fruite, l'applicazione di un interesse ufficiale, aumentato di cinque punti e di una sanzione (ai sensi della L. 689/1981) *“amministrativa pecuniaria consistente nel pagamento di una somma in misura da due a quattro volte l'importo dell'aiuto fruito”*.

Il *secondo comma dell'articolo 5*, introduce a sua volta una ulteriore ipotesi di decadenza.

conclusione dell'iniziativa o del completamento dell'investimento agevolato.

3. I tempi e le modalità per il controllo del rispetto del vincolo di cui ai commi 1 e 2, nonché per la restituzione dei benefici fruiti in caso di accertamento della decadenza, sono definiti da ciascuna amministrazione con propri provvedimenti volti a disciplinare i bandi e i contratti relativi alle misure di aiuto di propria competenza. L'importo del beneficio da restituire per effetto della decadenza è, comunque, maggiorato di un tasso di interesse pari al tasso ufficiale di riferimento vigente alla data di erogazione o fruizione dell'aiuto, maggiorato di cinque punti percentuali.

4. Per i benefici già concessi o banditi, nonché per gli investimenti agevolati già avviati, anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto, resta ferma l'applicazione della disciplina vigente anteriormente alla medesima data, inclusa, nei casi ivi previsti, quella di cui all'articolo 1, comma 60, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

5. Si applica l'articolo 9, comma 5, del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 123. Per gli aiuti di Stato concessi da Amministrazioni centrali dello Stato, gli importi restituiti ai sensi del presente articolo affluiscono all'entrata del bilancio dello Stato per essere riassegnati, nel medesimo importo, all'amministrazione titolare della misura e vanno a incrementare le disponibilità della misura stessa.

6. Ai fini del presente decreto, per delocalizzazione si intende il trasferimento di attività economica o di una sua parte dal sito produttivo incentivato ad altro sito, da parte della medesima impresa beneficiaria dell'aiuto o di altra impresa con la quale vi sia rapporto di controllo o collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

In caso di impresa destinataria di aiuti di Stato per investimenti produttivi specificatamente localizzati, l'impresa decade dai benefici in caso di delocalizzazione in siti differenti, anche se situati nella nazione oppure nei territori dell'U.E. o dello S.E.E..

In questo caso, il Decreto dignità non prevede espressamente l'applicazione delle sanzioni amministrative pecuniarie, applicandosi, ai sensi del citato comma, esclusivamente la restituzione delle somme e l'interesse legale maggiorato di cinque punti (art. 5, comma 3, ultimo periodo).

Il profilo sanzionatorio dell'ipotesi di decadenza

Rimandando un breve commento sui profili di proporzionalità e sulle caratteristiche della sanzione alle conclusioni, la lettura del testo normativo potrebbe determinare profili di criticità nell'applicazione delle sanzioni connesse alle ipotesi di decadenza.

Potrebbe, infatti, sostenersi che nel caso disciplinato dal secondo comma dell'articolo 5, la decadenza non sia soggetta al regime sanzionatorio come invece espressamente previsto per la fattispecie disciplinata dal primo comma.

In realtà, a ben vedere, l'articolo 5 del Decreto dignità, non modifica o sostituisce le disposizioni previste dal D. Lgs. 123/1998 che, all'articolo 9, detta una disciplina generale applicabile ai seguenti casi, ovvero: *“Il presente decreto individua i principi che regolano i procedimenti amministrativi concernenti gli interventi di sostegno pubblico per lo sviluppo delle attività produttive, ivi compresi gli incentivi, i contributi, le agevolazioni, le sovvenzioni e i benefici di qualsiasi genere, di seguito denominati “interventi”, concessi da amministrazioni pubbliche, anche attraverso soggetti terzi.”*

Per quanto detto, applicandosi il D.Lgs.

123/1998 a tutti i casi di concessione di “aiuti pubblici”, e quindi anche agli aiuti di Stato², si potrebbe sostenere che a tutte le fattispecie individuate dall’articolo 5 (sia primo che secondo comma) del Decreto dignità si debba applicare la sanzione da due a quattro volte l’importo dell’aiuto fruito in quanto, indipendentemente dalla esplicita previsione della sanzione nel Decreto dignità, sono comunque applicabili le disposizioni del D.Lgs. 123/1998.

A parere dello scrivente, però, la lettura combinata delle norme richiamate potrebbe non determinare lo scenario appena descritto.

Infatti, nel caso in cui un bando, in difetto di quanto previsto dall’articolo 5 del Decreto dignità, non riporti espressamente il divieto di delocalizzazione tra le cause di decadenza dalla concessione, ci si potrebbe trovare di fronte ad una causa legale di decadenza che comunque opera in quanto espressamente prevista per legge ma al contempo potrebbe essere esclusa la possibilità di:

- ✓ applicare le sanzioni previste nel Decreto dignità perché nello stesso, le sanzioni sono previste solamente per la fattispecie disciplinata dal primo comma dell’articolo 5;
- ✓ richiamare l’articolo 9 comma 2 in merito all’irrogazione di sanzioni pecuniarie, se si dovesse sostenere che il comma appena menzionato sarebbe richiamabile esclusivamente in presenza, nel bando stesso, della esplicita previsione dell’ipotesi di decadenza (così sembrerebbe leggendo il comma 1 dell’articolo 9 del D.Lgs. 123/1998).

In questa ipotesi, ci si troverebbe ad applicare esclusivamente il secondo comma dell’articolo 5 del Decreto dignità, con l’ob-

bligo di restituzione della somma agevolata usufruita e l’interesse legale aumentato di cinque punti.

Se, invece, si dovesse sostenere che il comma 1 dell’articolo 9 del D.Lgs. 123/1998 comprenda anche i casi di carenza di requisiti non previsti specificatamente dal bando (ma previsti legalmente, come ad esempio l’ipotesi di decadenza di cui al secondo comma dell’articolo 5 del Decreto dignità), allora al verificarsi della fattispecie di delocalizzazione, si applicherebbe l’articolo 5, comma 2 del Decreto dignità, per le disposizioni inerenti la restituzione dell’incentivo ricevuto, del tasso di interesse legale aumentato di cinque punti, e contestualmente, anche la disposizione dell’articolo 9 comma 2 del D.Lgs. 123/1998.

Gli ulteriori commi dell’articolo 5 del Decreto dignità non rappresentano difficoltà interpretative ed operative. Merita un breve accenno il comma 3, primo periodo ed il comma 6.

Il comma 3 primo periodo, richiama l’obbligo per ciascuna amministrazione di prevedere con propri provvedimenti volti a disciplinare i bandi, i tempi e le modalità per l’accertamento ed il controllo dei casi di decadenza.

Il **sesto comma dell’articolo 5**, invece, definisce il concetto di delocalizzazione, richiama il rapporto di controllo e collegamento di cui all’art. 2359 c.c., affrontando quindi lo scenario dei gruppi di imprese e disponendo che la delocalizzazione non si verifica solamente con il trasferimento dell’attività economica effettuato dall’impresa beneficiaria dell’aiuto di Stato, ma anche se effettuato da altra impresa appartenente al medesimo gruppo.

La previgente normativa sul divieto di delocalizzazione

² Fattispecie disciplinata dal Decreto dignità.

Prima dell'entrata in vigore del Decreto dignità, le disposizioni nazionali in vigore e finalizzate a limitare la delocalizzazione, in caso di erogazione di benefici qualificabili come aiuti di Stato, oltre al D.Lgs. 123/1998, sono la L. 147/2013, all'articolo 1, commi 60 e 61.

A livello comunitario, invece, si può richiamare l'art. 14, paragrafo 5, del Reg. UE n. 651/2014 della commissione del 17 giugno 2014, disposizione successivamente integrata dal Reg. UE 2017/1084 della Commissione del 14 giugno 2017. (Re, 2018)

Anche per quanto richiamato nel precedente paragrafo, le disposizioni del Decreto Dignità, a parere dello scrivente, potrebbero non sostituire integralmente le disposizioni nazionali in essere (Legge 147/2013 e D.Lgs. 123/1998).³

La L. 147/2013, in particolare, concerne i contributi pubblici in conto capitale e dispone la restituzione delle agevolazioni in caso di delocalizzazione in territorio diverso dall'U.E. o dallo S.E.E. e di contestuale riduzione del livello occupazionale per almeno il 50%.

Recupero del beneficio dell'iper ammortamento in caso di cessione o delocalizzazione degli investimenti (art. 7)

Sempre in tema di interventi per contrastare la delocalizzazione del sistema produttivo, con l'articolo 7 il legislatore è intervenuto disciplinando gli aiuti ricevuti in materia di iper-ammortamento introdotto dall'articolo 1, comma 9, della legge 232/2016.

L'articolo in questione tratta una tipologia di incentivi che non rientrano negli aiuti di

Stato, inoltre nulla dispone in merito al super ammortamento, disciplinato dal comma 91 dell'articolo 1 della Legge 208/2015 poi ripreso dall'articolo 1, comma 8 della Legge 232/2016.

Si prevede al comma 2 che si procederà al recupero dell'iper ammortamento (senza applicazione di sanzioni ed interessi), in caso di cessione di beni a titolo oneroso o destinazione degli stessi a strutture produttive situate all'estero (anche se appartenenti alla stessa impresa). Tale meccanismo non opera in presenza di investimenti sostitutivi ai sensi dell'articolo 1, commi 35 e 36 della Legge 205/2017.

La definizione di "aiuto di Stato" ed il possibile contrasto con la disciplina interna

Il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (agli artt. 93, 106, par.2 e 107, par.1) ed i Regolamenti U.E. 360/2012 e 1407/2013 dettano la definizione di aiuti di Stato e ne disciplinano le fattispecie autorizzate e quelle vietate. (Re, 2018)

L'articolo 107 del TFUE (ex articolo 87 del TCE) recita: *"Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza."*

Le deroghe sono poi individuate negli artt. 93 e 106 par. 2 del T.F.U.E. e dai Regolamenti sopra citati.

Leggendo gli articoli del Decreto dignità, al primo e secondo comma dell'articolo 5 si legge *"fatti salvi i vincoli derivanti dai trattati internazionali,..."*.⁴

³ Le considerazioni in relazione al D.Lgs. 123/1998 sono state riportate già nella prima parte dell'articolo.

⁴ i vincoli derivanti dai trattati internazionali sono quelli poc'anzi individuati, unitamente al rispetto dei prin-

Si tratta di disposizioni normative che già disciplinano, nell'U.E. e nello S.E.E. le regole del mercato comune, per evitare distorsioni di concorrenza.

In questo senso, si potrebbe correre il rischio di sanzionare con la decadenza, un'operazione che in realtà, a livello comunitario, è consentita. E' necessario, quindi, che le singole amministrazioni titolari del bando pubblico, in fase di accertamento, tengano in dovuta considerazione le fonti comunitarie, comprese le sentenze della C.G.E. (fonte normativa anc'essa).

Si potrebbe, altrimenti, verificare una lesione dei diritto alla libera circolazione ed alla libertà di stabilimento, nonché una discriminazione al rovescio (e non solo).

Prendendo come riferimento il Regolamento n. 651/2014 (e ss.mm.ii.), nei "considerato", si può constatare come sia già presente un tessuto normativo comunitario volto a tutelare le modalità di concessione degli aiuti di Stato: *"Gli aiuti a finalità regionale, essendo volti a colmare gli svantaggi delle regioni sfavorite, promuovono la coesione economica, sociale e territoriale degli Stati membri e dell'Unione nel suo complesso. L'obiettivo di tali aiuti è incoraggiare lo sviluppo delle regioni più sfavorite, tramite incentivi agli investimenti e la creazione di posti di lavoro in un contesto sostenibile. Nelle zone che soddisfano le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 3, lettera a), del trattato, si possono concedere aiuti a finalità regionale volti a promuovere la creazione di un nuovo stabilimento, l'ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente, la diversificazione della produzione di uno stabilimento o un cambiamento fondamentale del processo produttivo complessivo di uno stabilimento esistente."*

Tenendo presente le finalità appena ri-

chiamate, l'articolo 14 dello stesso Regolamento richiede che *"una volta completato, l'investimento è mantenuto nella zona beneficiaria per almeno cinque anni o per almeno tre anni nel caso delle PMI. Ciò non osta alla sostituzione di impianti o attrezzature obsoleti o guasti entro tale periodo, a condizione che l'attività economica venga mantenuta nella regione interessata per il pertinente periodo minimo."*

Inoltre, la modifica all'articolo 14, apportata dal Regolamento 1084/2017, introduce nuovi obblighi in tema di delocalizzazione, vietando al beneficiario la delocalizzazione nei due anni successivi al completamento dell'investimento iniziale.

Per quanto appena esposto, sarà necessario procedere alla valutazione delle differenti fattispecie in modo analitico, evitando l'errore di attribuire alla norma nazionale ad un rilievo superiore rispetto alla norma comunitaria.

Se è vero che l'articolo 14 del Regolamento 651/2014 riporta un termine minimo "almeno cinque anni", "almeno tre anni", è anche vero che il periodo 16 introdotto dalle modifiche apportate con il Regolamento 1084/2017 impone un limite specifico e preciso di due anni. Questo aspetto potrebbe, quindi, comportare una difficoltà applicativa della norma nazionale.

E' giusto, infatti, tutelare il mercato nazionale, ma al contempo, si deve tenere in considerazione che l'Italia si trova all'interno di un mercato unito e quindi le regole di concorrenza devono essere le medesime che si possono trovare in tutti i territori dell'U.E. o dello S.E.E..

Nel caso in cui la legislazione interna preveda una disciplina più restrittiva per l'esercizio di un'attività, la Corte costituzionale⁵ è intervenuta in più vicende, statuendo la

cipi indicati nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'U.E., senza tralasciare, però, i dettati contenuti nella C.E.D.U..

5 Vedi anche C.G.E. causa C-193/1980, C-178/1984, C-448/1988, C-407/1985.

violazione del principio di eguaglianza nei casi in cui vi siano disposizioni suscettibili a discriminare i cittadini italiani, costringendoli a rispettare una disciplina più restrittiva di quella applicata ai cittadini degli altri Stati membri, in ordine alla medesima fattispecie (sent. 249/1995, 61/1996443/1997). (Giurisprudenza costituzionale)

Inoltre, l'articolo 2 della legge comunitaria (L. 62/2005) ha introdotto un principio direttivo alla lettera h), volto ad assicurare, in sede di recepimento delle direttive, un'effettiva parità di trattamento dei cittadini italiani, rispetto a quelli degli altri Stati membri. Tale scopo deve essere perseguito assicurando la massima armonizzazione tra le legislazioni degli Stati membri, al fine di evitare l'insorgere di discriminazioni al rovescio.

Conclusioni

È ancora presto per capire quale sarà l'impatto delle nuove misure introdotte dal Decreto Dignità.

Una prima lettura del quadro normativo introdotto mette sicuramente in luce l'intento di privilegiare gli investimenti che portino una presenza costante del tessuto produttivo all'interno dello Stato.

A parere dello scrivente, però, numerosi sono i profili di criticità che potrebbero emergere nel corso degli anni.

Ci si potrebbe domandare, ad esempio, se⁶ una sanzione che va da due a quattro volte l'importo fruito, non possa essere qualificata come sproporzionata.

Facendo riferimento alle indicazioni della giurisprudenza europea in tema di princi-

pio di proporzionalità, la stessa la definisce come reazione adeguata o mezzo più ragionevole tra più azioni possibili ed efficaci, o ancora bilanciamento tra realizzazione dell'interesse pubblico e sacrificio di quello privato. (Salvati, 2013).

Nell'ordinamento italiano il principio della proporzionalità è stato progressivamente applicato in modo estensivo anche per fattispecie senza alcuna diretta rilevanza per il diritto U.E. .

In proposito, infatti, per effetto del richiamo contenuto all'interno della legge 241/1990, il principio di proporzionalità, come tutti i principi dell'ordinamento comunitario, deve orientare l'azione amministrativa.

Ricollegandosi ad altro aspetto, ci si chiede anche la corretta qualifica della sanzione "amministrativa" di cui alla L. 689/1981. Nel caso in cui si dovesse ritenere di carattere europa, vi sarebbero ulteriori profili di criticità da dover valutare, sia in relazione ai diritti procedurali e sostanziali, sia in relazione al divieto del *bis in idem*.

Inoltre, su diverso (ma collegato) piano, la lesione di diritti derivanti dalle caratteristiche sostanziali (europee) delle sanzioni potrebbero rappresentare i presupposti per ulteriori azioni di danno perseguite, se necessario, in seno alla C.E.D.U..

Potrebbe, infine, verificarsi la lesione del divieto di discriminazione al rovescio, la lesione del principio della libertà di stabilimento e di circolazione. Non si può non citare poi il principio di uguaglianza; infatti, non si comprende come, un medesimo comportamento, venga sanzionato in maniera così profondamente differente, senza alcuna motivazione. Basti pensare all'assenza di sanzioni ed interessi nel recupero dell'iper-ammortamento e, di contro, alla presenza di interessi e sanzioni da due a quattro volte l'importo fruito, nei casi di cui all'articolo 5 primo comma.

⁶ senza entrare nel merito della valutazione della motivazione della sanzione, che nel caso sarà indicata in accertamento.

I profili appena delineati, rappresentano fattori di rilevante criticità, che potrebbero (con molta probabilità) privare la norma del necessario fondamento giuridico idoneo a permettere alla stessa il perseguimento dei

fini proposti. Potrebbe, quindi, essere la norma stessa la fonte di illegittimità idonea a minare i presupposti della fase di accertamento e dell'atto conseguente.

Bibliografia

Calzolari, A. (2018). Il labirinto del ne bis in idem nell'ordinamento tributario italiano: finalmente si intravede la via d'uscita. *Eutekne*, 71-84.

Giurisprudenza costituzionale. (s.d.). Tratto da www.camera.it.

Lovecchio, L. (2018). Compensazione di crediti IVA inesistenti: si applicano solo se sanzioni per indebita detrazione e dichiarazione infedele. *Il fisco*, 2350-2354.

Nicotra, F. (2017). I principi di proporzionalità e ragionevolezza dell'azione amministrativa. *Federalismi*.

Re, G. M. (2018). Le misure per contrastare la delocalizzazione delle imprese e tutelare i livelli occupazionali. *Corriere Tributario*, n. 31, pag. 2398.

Salvati, A. (2013). Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria. *Rassegna Tributaria*, 572.



La notifica a mezzo posta della cartella di pagamento: le ultime letture della Cassazione

di *Giuseppe Trizzino*
Avvocato Tributarista

Iniziamo questa nota, partendo dalle già trattate argomentazioni Dottrinarie ed interpretazioni Giurisprudenziali così come succedutesi nel tempo, per giungere alla odierna posizione secondo cui, la notifica della cartella, anche se eseguita a mezzo del servizio postale sarebbe valida ed efficace.

Detto stallo giuridico, neutralizza ogni attività interpretativa sin oggi elaborata negli sforzi comuni espressi in giudizi ed analisi processuali.

La suprema Corte, giunge ad un orientamento, non privo di fragilità, a seguito di un percorso frastagliato in cui il legislatore non è stato di aiuto.

Gli Ermellini, con due ordinanze del mese di giugno (la n. 14169 e la n 15157), tornano a specificare il proprio orientamento giurisprudenziale in ordine alla illegittimità

della notifica diretta della cartella di pagamento attraverso il servizio postale.

Entrambe le pronunce, hanno ribadito in modo letterale come la modifica apportata all'art. 26 del d.P.R. n. 602/1973 dall'art. 12 del D.Lgs. n. 46/1999 non ha alcuna pregnanza in ordine alla impossibilità di notificare la cartella di pagamento senza avvalersi dei soggetti qualificati, intendendosi per questi: 1) ufficiali della riscossione; 2) altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge; 3) messi comunali; 4) agenti di polizia municipale.

Non pare più proponibile, dunque, la tesi che pone il portato del co. 1, secondo periodo, dell'art. 26 solo quale mera possibilità tecnica di notifica, cioè quale mezzo a disposizione dei soggetti qualificati di cui al primo periodo.

Tra le tante pronunce meritano attenzio-

ne, per le motivazioni ed i percorsi logico giuridici le decisioni della: C.T.P. di Treviso n. 44/2002 – C.T.P. di Lecce n. 533/2010 – C.T.P. di Pescara n. 743/2010 – C.T.P. di Lucca n. 127/2009 – C.T.P. di Genova n. 125/2008 – C.T.P. di Lecce n. 909/ 2009 – C.T.R. di Milano n. 61/2010 – CTP di Vicenza nn. 33 e n. 37/2012 – CTP di Foggia n. 233/2011 – CTP di Campobasso n. 133 del 2012 e nn. 36 e 134/2013 – CTP di Roma n. 247/2013 – Giudice di Pace di Genova n. 9628/2011 – Tribunale di Udine n. 1183/2009 – Tribunale di Lecce n. 204/2013.

Rischiante, ai fini esplicativi della suddetta via interpretativa, la motivazione di cui alla sentenza n. 533 della C.T.P. di Lecce: “...La notifica può esse eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento”.

Tale locuzione non sarebbe attendibile perché non autonoma nel periodo letterale in cui si colloca in motivazione.

Secondo la tesi prevalente, questa locuzione viene presa in modo estrapolato dal contesto in cui è inserita secondo parte della Giurisprudenza ragion per cui lascerebbe spazio a diverse e divergenti interpretazioni.

Secondo parte della Dottrina, la stessa non sarebbe altro che la prosecuzione del primo periodo dell’art. 26 del citato d.p.r. tenendo come riferimento il punto principale dell’articolo laddove specifica che “la cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati” e la possibilità di notificare la cartella mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento va riferita sempre agli ufficiali della riscossione o altri soggetti abilitati i quali possono avvalersi del servizio postale mentre rimarrebbero illegittime le notifiche eseguite direttamente dall’Agente della riscossione”.

Nello stesso senso anche la dottrina prevalente, la quale ha sottolineato che la norma

indica tassativamente i soggetti legittimati a eseguire le notifiche, comprese quelle eseguite a mezzo del servizio postale.

In conclusione di detto orientamento pertanto, l’Amministrazione finanziaria può notificare direttamente per posta ai sensi dell’art. 14 della legge n. 890/1982, mentre lo stesso non potrebbe fare l’agente della riscossione a causa della modifica apportata al più volte citato art. 26, da parte dell’art. 12 del D.Lgs. n. 46/1999, che ha portato alla soppressione dell’inciso “da parte dell’esattore”.

Questa interpretazione aderisce e si attaglia anche con riferimento all’articolo 12 delle “Disposizioni sulla legge in generale” (cosiddette “preleggi”), secondo cui: “...nell’applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse, e dalla intenzione del legislatore”.

Conseguentemente, se l’art. 26 del d.P.R. n. 602/1973, ante modifiche, prevedeva espressamente che “.. la notificazione può essere eseguita anche mediante invio, da parte dell’esattore, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento...”, mentre nella versione successiva è stato soppresso l’inciso “...da parte dell’esattore...”, qualche significato di volontà legislativa, alla soppressione, glielo si dovrebbe riconoscere.

Stando all’attuale art. 26, co. 1, del d.P.R. n. 602/1973, secondo la connessione propria delle parole, non può non essere interpretato in senso congruente; nella misura in cui lo stesso individua, nel primo periodo, i soggetti abilitati alla notifica e, nel secondo periodo, una modalità alternativa alla notifica diretta a disposizione di tali soggetti.

Diversamente, il legislatore, nell’operare le modifiche normative delle quali si è detto, avrebbe lasciato l’inciso “...da parte dell’esattore...”, di converso espressamente e vo-

lutamente cancellato.

Secondo un altro orientamento dottrinale, si punta l'attenzione sulla circostanza che abbraccia la **fase di spedizione** eseguita direttamente dall'agente della riscossione perchè, essendo stata omessa l'attività dei soggetti abilitati, rimarrebbe rilegata ad una semplice **comunicazione** effettuata dal soggetto tenuto al recupero del credito.

Tale procedura, dunque, eccede dallo schema legale degli atti di notificazione, in sintonia con il disposto dell'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973 che espressamente richiama gli artt. 137 e seguenti del Codice di procedura civile, che disciplinano la notificazione come atto proprio ed esclusivo dell'ufficiale giudiziario, anche quando si avvale del servizio postale.

Autorevole corrente dottrina ha chiaramente precisato che "...nella procedura di **«notificazione»** il contatto tra l'autore dell'atto e il suo destinatario avviene per l'indispensabile tramite di un soggetto all'uopo specificamente abilitato dalla legge stessa : l'ufficiale giudiziario – il messo comunale – il messo nominato dalla stessa Amministrazione o dal concessionario, e così via).

Nel concetto invece della c.d. **«comunicazione»**, il contatto tra l'autore dell'atto e il suo destinatario avviene direttamente, cioè senza il tramite di alcun altro soggetto e in specie di un agente della notificazione.

La circostanza che l'incarico sia affidato al servizio postale non incide sulla distinzione anzidetta, in quanto l'agente postale opera quale nuncius, o dell'autore dell'atto (nella comunicazione), o dell'agente della notificazione (in caso di notificazione).

In altre parole, si ha «comunicazione a mezzo posta» quando l'autore dell'atto provvede egli stesso a recarsi all'ufficio postale e spedirlo per posta, mentre si ha «notificazione a mezzo posta» quando l'autore

dell'atto consegna lo stesso all'agente della notificazione e solo dopo l'incarico, questi provvede a notificarlo per posta recandosi lui stesso all'ufficio postale per la spedizione dell'atto.

Infatti solo nella notificazione e non anche nella comunicazione, la «relazione di notifica» costituisce elemento essenziale in cui si documenta l'attività notificatoria ad opera dell'agente della notificazione.

Questa incide sul piano delle conseguenze, in quanto, proprio in ragione dell'essenzialità dell'attività intermediativa dell'agente della notificazione e della necessità della relata di notificazione con la quale l'agente documenta l'attività da lui svolta, ove difetti l'una o l'altra, la conseguenza sarà che non si avrà notificazione dell'atto, né si potrà parlare di nullità sanabile della notificazione, ma solo di notifica giuridicamente inesistente.

“ La norma ” e, nella specie il segmento di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, si esprime chiaramente in termini di notifica e non di comunicazione della cartella di pagamento e, l'abrogato riferimento alla lettera ed all'invio da parte dell'esattore, respinge possa trattarsi, di una comunicazione, cioè di trasmissione dell'atto attraverso un contatto diretto tra l'autore dell'atto stesso e il suo destinatario.

Se la notifica diretta per posta fosse ammissibile anche per la cartella di pagamento, poiché la notifica diretta per posta è già prevista dalla prima parte del primo comma dell'art. 14 della legge n. 890/1982, non si riuscirebbe a comprendere e spiegare il senso da attribuire alla differenziazione operata dalla norma stessa facendo espressamente «salvi i disposti» di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 602/1973 ; nei quali disposti normativi tra l'altro è manifesto che la notifica viene effettuata per il tramite di un agente della notificazione, di cui vengono specificate le varie figure all'uopo legitti-

mate.

A parere di chi scrive, in conclusione, la notifica diretta mediante servizio postale per sua stessa organicità procedurale esogena ai canoni processuali, non assicura la certezza della conoscibilità e, la sua applicazione pratica ha permesso di accertare come molti sono stati i casi di notifiche effettuate nelle mani di vicini di casa, dichiarati paren-

ti, colf, portieri etcc, oppure di depositi nelle cassette postali di condomini, che, non solo non hanno raggiunto lo scopo di giungere al destinatario, con conseguenze dirette verso l'eventuale giudizio, la sua celerità e certezza del diritto in direzione della violazione del diritto alla difesa, ma hanno anche lasciato un *vulnus* legislativo che la sola interpretazione non pare poter colmare.



Disposizioni concernenti il fondo di solidarietà per le vittime delle richieste estorsive e dell'usura

Le sospensive nella Legge n.44 del 23 febbraio 1999 (modificata dalla Legge n. 3 del 27 gennaio 2012)

di Maurizio Villani e Lucia Morciano
Avvocati Tributaristi

1. Premessa

Il crescente disvalore sociale che caratterizza il reato di usura ed estorsione ha contribuito negli anni all'inasprimento delle sanzioni civili e penali a carico dell'usuraio e dell'estorsore, nonché a un contestuale aumento dei benefici previsti a favore della vittima.

La legge 44/1999, recante "**Disposizioni concernenti il Fondo di solidarietà per le vittime delle richieste estorsive e dell'usura**" ha introdotto diverse statuizioni per avvantaggiare i soggetti danneggiati da attività usuarie o estorsive.

Infatti, predetta legge ha ampliato l'ambito soggettivo e oggettivo di fruibilità della elargizione di una somma di denaro a titolo di contributo al ristoro del danno patrimoniale subito, senza mancare di fissarne pre-

cisi limiti e condizioni.

Oltre alla **limitazione temporale e territoriale**, prevista all'art. 2 della presente legge, per cui l'elargizione è concessa in relazione agli eventi dannosi verificatisi nel territorio dello Stato successivamente al 1° gennaio 1990, la legge n. 44/1999 stabilisce i **requisiti soggettivi e condizioni** per conseguire l'elargizione.

2. Requisiti soggettivi

Quanto ai **presupposti soggettivi**:

1. nel caso di vittime, è necessario:

A - l'esercizio di un'**attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica, ovvero una libera arte o professione** ed il patimento di un **evento lesivo**

- qualsiasi danno a beni mobili o immobili, ovvero lesioni personali, ovvero mancato guadagno inerente all'attività esercitata - in conseguenza di delitti commessi allo scopo di costringere le vittime ad aderire a richieste estorsive, avanzate anche successivamente ai fatti, o per ritorsione alla mancata adesione a tali richieste, ovvero in conseguenza di situazioni d' intimidazione anche ambientale. Sono equiparate alle richieste estorsive le condotte delittuose che, per circostanze ambientali o modalità del fatto, sono riconducibili a finalità estorsive, purché non siano emersi elementi indicativi di una diversa finalità (**art. 3, comma 1, legge n. 44/1999**);

B – nel caso di **soggetto dichiarato fallito (art. 3, comma 1-bis, legge n.44/1999)**, oltre al parere favorevole del giudice delegato al fallimento, è necessaria l'assenza di condanne:

- per i reati di cui agli articoli 216 e 217 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267;
- ovvero per delitti contro il patrimonio, l'economia pubblica, l'industria e il commercio (a meno di intervenuta riabilitazione ai sensi degli articoli 178 e seguenti del c.p);
- ovvero la qualità di soggetto non **indagato o imputato** per gli stessi reati (situazione che preclude la concessione dell'elargizione e ne importa la sospensione fino all'esito dei relativi procedimenti).

2. nel caso di soggetti diversi dalle vittime previste dall'art. 3 citato:

- sussistendo le condizioni di cui all'**articolo 4**, l'elargizione è concessa anche agli appartenenti **ad associazioni od organizzazioni aventi lo scopo di prestare assistenza e solidarietà a soggetti danneggiati da attività estorsive (art. 6 legge n. 44/1999)**, i quali: **a)** subiscono un danno a beni mo-

bili o immobili, ovvero lesioni personali in conseguenza di delitti commessi al fine di costringerli a recedere dall'associazione o dall'organizzazione o a cessare l'attività svolta nell'ambito delle medesime, ovvero per ritorsione a tale attività; **b)** subiscono quali esercenti un'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica, ovvero una libera arte o professione, un danno, sotto forma di mancato guadagno inerente all'attività esercitata, in conseguenza dei delitti di cui alla lettera a) ovvero di situazioni d' intimidazione anche ambientale determinate dalla perdurante appartenenza all'associazione o all'organizzazione;

- alle medesime condizioni stabilite per l'esercente l'attività, l'elargizione è, altresì, concessa ai **soggetti, diversi da quelli indicati negli articoli 3 e 6** che, in **conseguenza dei delitti previsti nei medesimi articoli, subiscono lesioni personali ovvero un danno a beni mobili o immobili di loro proprietà, o sui quali vantano un diritto reale di godimento**, con quantificazione parametrata sul solo danno emergente ovvero su quello derivante da lesioni personali (**art. 7 L.n. 44/1999**);

- se, in conseguenza dei delitti previsti dagli articoli 3, 6 e 7 i soggetti ivi indicati perdono la vita, l'elargizione è concessa, alle medesime condizioni stabilite per la persona deceduta, nell'ordine, ai **superstiti** di seguito elencati, a **condizione** che la utilizzino in un'attività economica, ovvero in una libera arte o professione, anche al di fuori del territorio di residenza: **a)** coniuge e figli; **b)** genitori; **c)** fratelli e sorelle; **d)** convivente more uxorio e soggetti, diversi da quelli indicati nelle lettere **a), b) e c)**, conviventi nei tre anni precedenti l'evento a carico della persona (**art. 8 legge n. 44/1999**).

In via esemplificativa si riassumono di seguito i **soggetti beneficiari della normativa in esame (artt.3,5,6,7,8 L.44/1999)**:

a)
 - **esercenti un'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica, ovvero una libera arte o professione** lesi da richieste estorsive, intimidazione o ritorsione per non aver aderito a tali richieste e che pertanto abbiano subito **"un danno a beni mobili o immobili, ovvero lesioni personali, ovvero un danno sotto forma di mancato guadagno inerente all'attività esercitata"**(art. 3, c.1 L.n.44/1999);

- soggetto dichiarato fallito (cfr. art. 3, c.1-bis, L.n.44/1999)

b)
 - **gli appartenenti ad associazioni od organizzazioni** a tutela delle vittime di attività estorsive che siano stati danneggiati dal reato (**art. 6 L.n.44/1999**)

c)
 - ai **superstiti** di seguito elencati:
 - coniugi e figli;
 - genitori;
 - fratelli e sorelle;
 - conviventi nei tre anni precedenti l'evento lesivo (**art.8,L.n.44/1999**).

d)
gli altri soggetti che in conseguenza di tali delitti abbiano subito lesioni personali, ovvero un danno a beni mobili o immobili di loro proprietà, o sui quali vantano un diritto reale di godimento (**art. 7 L.n.44/1999**)

3. Condizioni dell'elargizione

Costituiscono **premesse** dell'elargizione quelle di seguito indicate, **legate ai comportamenti della vittima** (**art. 4 L. n. 44/1999**):

(i) **non deve aver aderito o deve aver ces-**

sato di aderire alle richieste estorsive; tale condizione deve permanere dopo la presentazione della domanda di cui all'articolo 13;

(ii) **non deve essere concorsa nel fatto delittuoso** o in reati con questo connessi ai sensi dell'articolo 12 c.p.p.;

(iii) al tempo dell'evento e successivamente, **non deve risultare sottoposta a misura di prevenzione o al relativo procedimento di applicazione**, ai sensi della **legge 27 dicembre 1956, n. 1423, e della legge 31 maggio 1965, n. 575**, e successive modificazioni, **né essere destinataria di provvedimenti che dispongono divieti, sospensioni o decadenze** ai sensi degli articoli 10 e 10-quater, secondo comma, della medesima legge n. 575 del 1965, salvi gli effetti della riabilitazione o il rilevante contributo nella raccolta di elementi decisivi per la ricostruzione dei fatti e per l'individuazione o la cattura degli autori dei fatti delittuosi e delle richieste estorsive;

(iv) deve aver **riferito all'autorità giudiziaria, con l'esposizione di tutti i particolari dei quali si abbia conoscenza, il delitto dal quale è derivato il danno**, ovvero, nel caso di danno da intimidazione anche ambientale, **le richieste estorsive**.

Altre condizioni dell'elargizione:

(v) nel caso di **acquiescenza alle richieste estorsive**, l'elargizione può essere **concessa** anche in relazione ai danni a beni mobili o immobili o alla persona verificatisi nei sei mesi precedenti la denuncia (**art. 5 legge n. 44/1999**);

(vi) se il danno è coperto, anche indirettamente, da **contratto di assicurazione**, l'elargizione è concessa per la sola parte che eccede la somma liquidata o che può essere liquidata dall'assicuratore (**art. 12, comma 1, legge n. 44/1999**);

(vii) l'elargizione non è ammessa per la parte in cui il medesimo danno sia stato oggetto di precedente **risarcimento o rimborso a**

qualunque titolo da parte di altre amministrazioni pubbliche (art. 12, comma 2, legge n. 44/1999).

ARTICOLO DI RIFERIMENTO	CONDIZIONI PER GODERE DEL BENEFICIO	NOTE
<p>ART. 4 L. n. 44/1999</p>	<p>La vittima:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non deve aver prestato adesione alla richiesta estorsiva; - ovvero aver cessato di aderire. 	<p>Tale presupposto deve persistere anche dopo la presentazione dell'istanza.</p>
	<p>La vittima non deve aver concorso nel fatto delittuoso o in reati ad esso connessi.</p>	
	<p>La vittima:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non può risultare sottoposta a misura di prevenzione o al relativo procedimento di applicazione; - non può risultare destinataria di un provvedimento definitivo di applicazione della misura di prevenzione che determini la decadenza di diritto dalle licenze, autorizzazioni, concessioni, iscrizioni, abilitazioni ed erogazioni. 	<p>L'elargizione è, ad ogni modo, prevista nel caso in cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> - siano intervenuti gli effetti della riabilitazione; - ovvero la vittima abbia prestato un rilevante contributo nella raccolta di elementi decisivi per la ricostruzione dei fatti e per l'individuazione o la cattura degli autori dei fatti delittuosi e delle richieste estorsive.
	<p>La vittima deve avere riferito all'autorità giudiziaria il delitto dal quale è derivato il danno.</p>	<p>L'esposizione deve essere dettagliata, riportando tutti i particolari dei quali si abbia conoscenza.</p>

ART. 5 L. n. 44/1999	Se vi è stata acquiescenza alle richieste estorsive, l'elargizione può essere concessa anche in relazione ai danni a beni mobili o immobili ovvero alla persona verificatisi nei sei mesi precedenti la denuncia	
ART. 12 L. N. 44/1999	Se il danno è coperto, anche indirettamente, da contratto di assicurazione , l'elargizione è concessa per la sola parte che eccede la somma liquidata o che può essere liquidata dall'assicuratore.	
	Nel caso in cui il danno sia stato già oggetto di precedente risarcimento o rimborso a qualunque titolo da parte di altre amministrazioni pubbliche , l'elargizione non è ammessa.	Si precisa che l'elargizione non è ammessa per la parte in cui il medesimo danno sia stato oggetto di precedente risarcimento o rimborso da parte della P.A.

4. Tipologie e termini di sospensione (art.20, commi da 1 a 6, L.n.44/1999)

La domanda di elargizione concede un ulteriore beneficio previsto **dall'art. 20 della suddetta legge**, ossia la sospensione o proroga di determinati termini.

L'articolo 20, commi 1-4, della legge n. 44/1999 stabilisce ulteriori benefici cui possono accedere i soggetti che abbiano richiesto o nel cui interesse sia stata richiesta l'elargizione prevista dagli articoli 3, 5, 6 e 8 della legge n.44 cit., ovvero (art. 20, comma 6) coloro i quali abbiano richiesto la concessione del mutuo senza interesse di cui

all'articolo 14, comma 2, della legge 7 marzo 1996, n. 108, nonché coloro che abbiano richiesto l'elargizione prevista dall'articolo 1, della legge 20 ottobre 1990, n. 302.

In particolare, sulla base del disposto normativo in esame, in favore di tali soggetti:

- **i termini di scadenza**, ricadenti **entro un anno dalla data dell'evento lesivo, degli adempimenti amministrativi e per il pagamento dei ratei dei mutui bancari e ipotecari, nonché di ogni altro atto avente efficacia esecutiva**, possono essere **prorogati** dalle rispettive scadenze **per la durata di trecento giorni (art. 20, comma 1)**;

- **i termini di scadenza**, ricadenti **entro un anno dalla data dell'evento lesivo, degli**

adempimenti fiscali possono essere prorogati dalle rispettive scadenze **per la durata di tre anni (art. 20, comma 2);**

- **i termini di prescrizione e quelli perentori, legali e convenzionali, sostanziali e processuali, comportanti decadenze da qualsiasi diritto, azione ed eccezione,** che sono scaduti o che scadono **entro un anno dalla data dell'evento lesivo** possono essere altresì sospesi, **per la medesima durata di cui al comma 1 (art. 20, comma 3);**

- **l'esecuzione dei provvedimenti di rilascio di immobili e i termini relativi a processi esecutivi mobiliari ed immobiliari, ivi comprese le vendite e le assegnazioni forzate**

possono essere sospesi per la medesima durata di cui al comma 1 (art. 20, comma 4).

Laddove sopraggiunga sentenza penale irrevocabile, o sentenza esecutiva, **che accerti l'inesistenza dei presupposti per l'applicazione dei benefici, gli effetti previsti torneranno ad essere nuovamente regolati dalle norme ordinarie (art. 20, comma 5).**

Sospensione dei termini ex art. 20 L.44/1999

A favore dei soggetti che abbiano richiesto o nel cui interesse sia stata richiesta l'elargizione (prevista dagli articoli 3, 5, 6 e 8):

SOSPENSIONE TERMINI ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVI	SOSPENSIONE TERMINI ADEMPIMENTI AMMINISTRATIVI	SOSPENSIONE TERMINI SOSTANZIALI E PROCESSUALI	SOSPENSIONE TERMINI PROCESSI ESECUTIVI
<p>I termini di scadenza, ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo, degli adempimenti amministrativi e per il pagamento dei ratei dei mutui bancari e ipotecari, nonché di ogni altro atto avente efficacia esecutiva, sono prorogati dalle rispettive scadenze per la durata di trecento giorni (art. 20, c.1).</p>	<p>I termini di scadenza, ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo, degli adempimenti fiscali sono prorogati dalle rispettive scadenze per la durata di tre anni (art. 20, c.2).</p>	<p>I termini di prescrizione e quelli perentori, legali e convenzionali, sostanziali e processuali, comportanti decadenze da qualsiasi diritto, azione ed eccezione, che sono scaduti o che scadono entro un anno dalla data dell'evento lesivo, sono sospesi per la durata di trecento giorni (art. 20, c.3).</p>	<p>L'esecuzione dei provvedimenti di rilascio di immobili e i termini relativi a processi esecutivi mobiliari ed immobiliari, ivi comprese le vendite e le assegnazioni forzate possono essere sospesi per la durata di trecento giorni (art. 20, co. 4).</p>

Si precisa, inoltre, che ai fini dell'ottenimento del beneficio sospensivo è necessario:

- ✓ che il termine (da sospendere o prorogare) ricada **entro un anno dall'evento lesivo**;
- ✓ che il soggetto beneficiario abbia presentato la domanda di elargizione nei modi indicati dall'art. 13 della legge citata,
- ✓ che vi sia stato il provvedimento favorevole del Procuratore della Repubblica (**art. 20 c. 7**).

A tal proposito il Supremo Consesso, con sentenza n. 22756/2012, ha sottolineato come **l'art. 20, nei commi da 1 a 4**, *“mira ad offrire tutela alla vittima del reato di usura e di altri ad esso assimilati, intendendo bilanciare l'interesse del creditore all'adempimento con l'apprestamento delle condizioni di un'eccezionale verifica di nesso eziologico tra la difficoltà solutoria e la genesi criminale del debito, così da assicurare agevolazioni e provvidenze alle vittime. Questo essendo il significato del blocco per 300 giorni dei termini sostanziali di scadenza da un lato e di quelli processuali d'altro, appare evidente che la tutela pubblicistica che lo Stato aggiunge in siffatto modo all'elargizione economica verso le vittime introduce un'alterazione nelle ordinarie relazioni civili, intermedie anche con il processo, dunque collocandosi - al di là della legislazione sociale di sostegno - in un quadro di prevalenza dell'interesse pubblico alla protezione di ogni situazione debitoria, d'impresa o meno, incisa anche indirettamente da tali reati. La sopportazione a valle di tali misure da parte dei creditori non può pertanto, per tale ragione, che essere circoscritta ad ipotesi tassative, la cui base giustificativa, nel rinvenimento della loro portata, si correli per quanto possibile a limitazioni selettive del diritto di difesa e del diritto di credito”*.

A parere della giurisprudenza di legittimità è *“conclusione condivisa che l'intera normativa sulle moratorie ex art. 20 legge n. 44 del 1999 mira fundamentalmente a consentire che, nel lasso di tempo necessario per avviare e concludere il procedimento amministrativo teso all'erogazione di provvidenze ed elargizioni, i potenziali beneficiari di queste ultime possano evitare di vedere mutare in peius le proprie condizioni economiche, a seguito del maturarsi di prescrizioni, decadenze, nonché a seguito di atti di messa in mora ovvero di esecuzione forzata, tali da determinare effetti irreversibili sul proprio patrimonio”* (Cass. 24 gennaio 2007, n. 1496; Cass. Civ., Sez. 1, n. 7740 del 19/04/2016).

4.1. Presupposto di operatività: tempestiva richiesta della elargizione economica

I soggetti beneficiari delle previsioni in analisi sono quelli *“che abbiano richiesto o nel cui interesse sia stata richiesta l'elargizione prevista dagli articoli 3, 5, 6 e 8”*, cioè le vittime di richieste estorsive (art. 3), i soggetti che abbiano compiuto acquiescenza a tali richieste (art. 5), gli appartenenti alle associazioni di solidarietà (art. 6) ed i superstiti dei soggetti di cui agli artt. 3 e 6 (art. 8). Questa ultima norma richiama anche i soggetti di cui all'art. 7 ma, la Corte di Cassazione (Cass. Civ., Sez. 3, n. 1496 del 24/01/2007) è dell'opinione che, non essendo essi contemplati direttamente, non possono venire in rilievo. In riferimento a tale questione, la Suprema Corte ha altresì chiarito che secondo *“l'espresso riferimento contenuto nell'art. 20, commi 1 e 2, ai soggetti che abbiano richiesto o a favore dei quali sia stata formulata la richiesta di elargizione, nonché quello implicito nel comma 3 sempre a detti soggetti, per effetto dell'avverbio “altresì”, pongono in evidenza poi la “richiesta dell'elargizione”, che è disciplinata, quanto a modalità e termini all'art. 13, legge citata, il quale, nei commi 3 e 4, prevede due termini di decorrenza diversi, secondo che l'evento*

lesivo sia emerso a seguito di denuncia o di indagini preliminari ovvero non lo sia stato. Il primo è di centoventi giorni dalla data della denuncia o della notizia che nelle indagini preliminari si è verificata quella emersione, il secondo di un anno dalla iniziale richiesta estorsiva o dalla prima minaccia o violenza subita". Secondo la giurisprudenza di legittimità, dunque, è evidente che "l'art. 20, commi 1, 2 e 3, là dove fanno riferimento alla richiesta alludono ad una richiesta effettuata tempestivamente, cioè nel rispetto dei suddetti termini, posto che l'art. 13, commi 3 e 4 sanzionano il mancato rispetto dei termini con la decadenza". In virtù della clausola estensiva dell'articolo 20, comma 6, legge n. 44/1999, tale presupposto (tempestiva presentazione della richiesta di beneficio economico) si applica altresì a coloro i quali abbiano richiesto la concessione del mutuo senza interesse di cui all'articolo 14, comma 2, della legge 7 marzo 1996, n. 108, nonché a coloro che abbiano richiesto l'elargizione prevista dall'articolo 1 della legge 20 ottobre 1990, n. 302.

4.2 Termini sostanziali di pagamento prorogati ex art. 20, comma 1

L'art. 20, al comma 1, prevede una proroga dei termini di scadenza, ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo, per il pagamento dei ratei dei mutui bancari e ipotecari; proroga decorrente non dalla data del parere prefettizio, bensì dalle rispettive scadenze dei mutui per la durata di trecento giorni (Cass. Civ., Sez.I, n. 8432 del 28/05/2012,). Per tale ragione, la Corte di Cassazione, con la pronuncia n.5259/2012, ha osservato che "solo in tali limiti e per detti contratti la norma può incidere sullo stato di insolvenza", con necessità di specificare le scadenze relative ai mutui bancari e ipotecari rientranti nell'anno dall'evento lesivo denunciato e l'entità dei relativi crediti, nonché di determinarne "l'impatto sulla complessiva situazione debitoria della

società per le conseguenti valutazioni relative alla sussistenza o meno dello stato d'insolvenza". In un'altra sentenza, la giurisprudenza di legittimità (Cass.Civ., Sez.I., n. 22756 del 12/12/2012) ha ritenuto, di converso, che la moratoria riguarda anche i termini di pagamento dei debiti pecuniari di natura civilistica e, dunque, non solo i ratei dei mutui bancari e ipotecari espressamente considerati dall'art. 20, comma 1.

4.3 Effetti ed eccezione di merito della proroga ex art. 20, comma 1, legge n. 44/1999

La proroga di trecento giorni dei termini prevista da tale disposizione produce un effetto riconducibile alla fattispecie di cui all'art. 1185, primo comma, c.c. ("se per l'adempimento è fissato un termine, il creditore non può esigere la prestazione prima della scadenza, salvo che il termine sia stabilita esclusivamente e suo favore") e, sotto il profilo processuale, costituisce eccezione di merito soggetta al regime preclusivo del giudicato.

Tuttavia, anche la predetta preclusione costituisce oggetto di eccezione da opporre tempestivamente nei gradi di merito (Cass. Civ., Sez.1, n. 12546/2013).

4.4 Proroga ex art. 20, comma 2, legge n. 44/1999 e termine di scadenza ricadente entro un anno dalla data dell'evento lesivo

Dal dato letterale della norma di cui all'art. 20, comma 2, L. n. 44/99 ("a favore dei soggetti che abbiano richiesto ... l'elargizione prevista dagli arti 3,5,6 e 8, i termini di scadenza, ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo, degli adempimenti fiscali sono prorogati dalle rispettive scadenze per la durata di tre anni"), si deduce che detta proroga per gli adempimenti fiscali ha esclusivamente ad oggetto i termini che sono scaduti o che scadono entro un anno dalla data dell'evento lesivo (v.in senso

conforme, Cass. n. 1613/2009 e 1496/2007; Cass. sez. tributaria, n. 16933/2015).

4.5 Decorrenza del termine di prolungamento

In proposito, con riferimento alla formulazione antecedente alla legge n. 3/2012, la Suprema Corte ha messo in rilievo che *“in tema di disposizioni della legge n. 44 del 1999, concernenti il Fondo di solidarietà per le vittime delle richieste estorsive e dell’usura, in relazione ai termini di cui ai commi 1, 2 e 3 dell’art. 20 di detta legge, la norma del comma 7 di quest’ultimo - nel disporre che la loro sospensione ha effetto a seguito del parere del prefetto, sentito il presidente del tribunale - comporta che, il parere del prefetto possa essere fatto valere dall’interessato per ottenere il beneficio: a) a livello stragiudiziale, cioè nei confronti del o dei controinteressati alla vicenda cui si correla il termine, se essi non lo contestino; b) o, in caso di disaccordo, a livello giudiziale, con l’introduzione di una controversia; c) o, qualora sia già pendente controversia nell’ambito di essa. In questi ultimi due casi, compete al giudice di valutare se il beneficio spetti effettivamente (e, per effetto della sentenza della Corte costituzionale n. 457 del 2005, senza che egli sia vincolato al parere prefettizio). La decorrenza del periodo di “sospensione”, in tutti questi casi, ha luogo dalla scadenza del termine già verificatasi o che debba ancora verificarsi (nel caso in cui il beneficio sia richiesto quando il termine non sia scaduto) e non dalla richiesta”* (Cass. Civ., Sez. 3, n. 1496/2007).

Nella parte motiva, la Suprema Corte ha sottolineato che *“i commi 1, 2 e 3 riferiscono la sospensione dei termini da essi disposti, in relazione alle diverse tipologie contemplate, sempre a quei termini - siano essi scaduti o da scadere, rispetto al momento di formulazione della richiesta - ricadenti entro l’anno dall’evento lesivo”*.

Il legislatore consente l’effetto favorevole

ricollegabile alla richiesta soltanto su quei termini la cui scadenza si collocherebbe entro l’anno dall’evento lesivo, che è preso in considerazione dall’**art. 13, comma 4**, quando il fatto non sia emerso in sede giudiziale. L’**effetto favorevole** è sempre individuato, indubbiamente, in un **prolungamento del termine dalla scadenza di trecento giorni**, nei casi di cui ai **commi 1 e 3**, e di **tre anni** per il **caso di cui al comma 2**, senza ricollegare *il dies a quo* al momento di presentazione della richiesta, ma riferendosi solo alla scadenza del termine.

“Ne consegue che, qualora la richiesta sia formulata tempestivamente, cioè immediatamente a ridosso dell’evento, com’è fisiologico nel caso di richiesta presentata a seguito di emersione giudiziale dell’evento, un termine che, in ipotesi venga a scadere quasi sul finire del termine di un anno dall’evento, è comunque prorogato di trecento giorni. Ma, non diversamente, qualora l’istanza sia formulata in prossimità della scadenza di quel termine, la proroga potrà interessare anche termini già scaduti all’inizio del termine stesso” (Cass. Civ., Sez. 3, n. 1496/2007).

5. Nozione di evento lesivo (art. 3 L.n.44/1999)

Ai sensi dell’**art. 1 della legge n. 44 del 1999**, *“Ai soggetti danneggiati da attività estorsive è elargita una somma di denaro a titolo di contributo al ristoro del danno patrimoniale subito, nei limiti e alle condizioni stabiliti dalla presente legge”*.

Tale elargizione, prosegue l’**art. 3, comma 1**, (così come sostituito dall’art. 2, L. n. 27.01.2012, n. 3 con decorrenza dal 29.02.2012), *“è concessa agli esercenti un’attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o comunque economica, ovvero una libera arte o professione, che subiscono un evento lesivo in conseguenza*

di delitti commessi allo scopo di costringerli ad aderire a richieste estorsive, avanzate anche successivamente ai fatti, o per ritorsione alla mancata adesione a tali richieste, ovvero in conseguenza di situazioni di intimidazione anche ambientale. Per evento lesivo si intende qualsiasi danno a beni mobili o immobili, ovvero lesioni personali, ovvero un danno sotto forma di mancato guadagno inerente all'attività esercitata".

E inoltre, stabilisce il successivo comma 2, "Ai soli fini della presente legge sono equiparate alle richieste estorsive le condotte delittuose che, per circostanze ambientali o modalità del fatto, sono riconducibili a finalità estorsive, purchè non siano emersi elementi indicativi di una diversa finalità."

Al fine di meglio comprendere quando e come si applica la presente norma, occorre preliminarmente precisare cosa si intenda per **evento lesivo**.

Sul punto, si osserva che la riformulazione dell'articolo 3 della legge n. 44/1999, apportata dalla legge 27 gennaio 2012 n. 3, è volta anzitutto a precisare il concetto di evento lesivo (che costituisce presupposto per l'elargizione a favore dei soggetti vittime di estorsioni), confermando che esso ricorre in presenza di un danno a beni mobili o immobili, ovvero lesioni personali, ovvero un danno sotto forma di mancato guadagno inerente all'attività esercitata, in conseguenza di delitti commessi allo scopo di costringere le vittime ad aderire a richieste estorsive, avanzate anche successivamente ai fatti, o per ritorsione alla mancata adesione a tali richieste, ovvero in conseguenza di situazioni di intimidazione anche ambientale .

Tra la condotta e l'evento, affinché la condotta criminosa sia punibile, è necessario che ci sia un nesso di causalità.

Secondo la teoria della causalità naturale,

che ha subito dei correttivi da parte della dottrina, predetta causalità è concepita in termini logico-naturalistici: è causa di un evento l'insieme delle condizioni necessarie e sufficienti a produrlo.

Per tale motivo, un comportamento umano è dunque causa di un evento lesivo solo se, senza di esso, l'evento lesivo non si sarebbe verificato (formula positiva); non lo è se, anche in mancanza di tale comportamento, l'evento si sarebbe verificato egualmente (formula negativa).

Giova mettere in evidenza che l'articolo in esame non prevede espressamente l'**ipotesi di eventi lesivi multipli** che sono però, purtroppo caratteristici delle normative vigenti.

Di converso il **comma 7 dell'art. 20, L. n. 44/1999** si limita a prevedere che *"In presenza di più procedimenti penali che riguardano la medesima parte offesa, anche ai fini delle sospensioni e della proroga anzidette, è competente il Procuratore della Repubblica del procedimento iniziato anteriormente;* sulla base di tale addentellato normativo, è probabile che gli eventi lesivi proseguano nel corso del tempo, intersecandosi con le scadenze degli adempimenti amministrativi e fiscali e con quelle delle agevolazioni. Per far fronte a tale situazione è intervenuto il Commissario Straordinario del Governo per il coordinamento delle iniziative antiracket e antiusura, nonché la giurisprudenza di legittimità e di merito, **prevedendo la sovrapposizione delle agevolazioni senza soluzione di continuità**; in caso di sopravvenienza di nuovi eventi lesivi, che intervengano o che siano intervenuti durante il periodo di proroga triennale, si **dovranno rinnovare ulteriormente le proroghe già concesse** (Trib. Avezano 08.10.2014; Cass. Sez. I, 11/08/2010 n. 1862).

Poiché la normativa in esame fa riferimento ai benefici concessi alle vittime dei reati

di usura ed estorsione, appare opportuno chiarificare la nozione di evento lesivo in predetti reati.

La nozione di evento lesivo nel reato di estorsione

Nel delitto di estorsione la modalità di lesione si incentra sulla coazione esercitata dall'agente sulla vittima, perchè tenga una condotta positiva o negativa in ambito patrimoniale, il cui esito è il profitto che il reo intende procurarsi.

La costrizione, che deve seguire alla violenza o minaccia, attiene all'evento del reato, mentre l'ingiusto profitto con altrui danno si atteggia a ulteriore evento: da ciò ne deriva che si configura il solo tentativo nel caso in cui la violenza o la minaccia non raggiungono il risultato di costringere una persona al fare ingiunto (Cass. Sez. II, n. 11922 del 12/12/2012; Cass., Sez. II, n. 37515 del 11/06/2013). Nessun rilievo ha, dunque, il fatto che la vittima abbia pagato solo una parte delle somme oggetto della richiesta estorsiva, dato che il reato risulta pienamente consumato già in seguito al verificarsi della "costrizione".

La nozione di evento lesivo nel reato di usura.

Prima della riforma del 1996, l'art. **644 c.p.** presupponeva che il reato di usura si consumava nel momento in cui gli interessi o vantaggi usurari erano dati o semplicemente promessi. Si è parlato così, nel tempo, di reato istantaneo, reato permanente, reato istantaneo con effetti permanenti, reato istantaneo a condotta frazionata o a consumazione prolungata. Tale impostazione, pertanto, faceva decorrere la prescrizione dal momento della sola c.d. pattuizione degli interessi usurari, che identificava il momento consumativo del **reato dal momento del contratto di**

mutuo tra le parti e, cioè, del sinallagma contrattuale.

Conseguentemente, i pagamenti successivi alla pattuizione degli interessi usurari, venivano, dunque, ritenuti "*semplici effetti* di un **reato istantaneo** consumatosi già con la pattuizione", ossia post factum non punibili.

Orbene, ad oggi, la qualificazione del **reato di usura** quale delitto istantaneo ad effetti permanenti non è più attuale ed è stata superata da più recenti decisioni, oltre che ripudiata dalla quasi generalità della dottrina. L'occasione per il mutamento di indirizzo è stata offerta dalla riforma del reato di usura del **1996**, che ha introdotto una speciale regola in tema di decorrenza della prescrizione, l'articolo **644 ter c.p.**, il quale stabilisce che "*la prescrizione del reato di usura* decorre dal giorno dell'ultima riscossione sia degli interessi che del capitale". Tale statuizione, infatti, non è allineata con l'orientamento che attribuiva all'usura la natura di reato istantaneo, sia pure con effetti permanenti, e rappresenta un segnale forte di superamento di quella visione del delitto tutta incentrata sul momento della pattuizione. Si osserva, infatti, che con la recentissima sentenza del **24 novembre 2017, n. 53479, la Suprema Corte di Cassazione** ha ribadito che "*in tema di usura, qualora alla promessa segua - mediante la rateizzazione degli interessi convenuti - la dazione effettiva di essi, questa non costituisce un post factum penalmente non punibile, ma fa parte a pieno titolo del fatto lesivo penalmente rilevante e segna, mediante la concreta e reiterata esecuzione dell'originaria pattuizione usuraria, il momento consumativo "sostanziale" del reato, realizzandosi, così, una situazione non necessariamente assimilabile alla categoria del reato eventualmente permanente, ma configurabile secondo il duplice e alternativo schema della fattispecie tipica del reato, che pure mantiene intatta la*

sua natura unitaria e istantanea, ovvero con riferimento alla struttura dei delitti cosiddetti a condotta frazionata o a consumazione prolungata.”

Al fine di meglio comprendere lo schema giuridico dell'usura intesa, quale delitto a consumazione prolungata o - come sostiene autorevole dottrina - a condotta frazionata, occorre chiarire il senso ed il significato dell'articolo **644 ter c.p.** secondo cui *“la prescrizione del reato di usura decorre dal giorno dell'ultima riscossione sia degli interessi che del capitale”*.

Può, pertanto, dirsi che l'introduzione dell'articolo 644 ter c.p. ha inteso definitivamente suggellare il superamento della teoria dell'usura come reato a struttura esclusivamente sinallagmatica, che si consuma al momento dell'accordo, individuando l'evento lesivo del patrimonio del danneggiato come momento significativo, pur se non indispensabile, del reato e dal quale decorre la prescrizione. Tanto è stato da ultimo chiarito dalla Corte di Cassazione, con la pronuncia del 15 marzo 2018, n. 11839.

In conclusione, deve ritenersi che il momento ultimo dal quale far decorre la prescrizione del reato di usura deve identificarsi **nel momento della riscossione** che, ai sensi dell'articolo 644 ter c.p., si ha ogniqualvolta vi sia la percezione di somme o altre utilità, da parte dell'autore del reato, in dipendenza del rapporto usurario.

Con riferimento alla sospensiva degli adempimenti fiscali ex art. 20, c. 2, della legge citata, la CTR di Genova, con la sentenza n. 32/08/2013, ha accolto la tesi dell'Agenzia delle Entrate individuando la data dell'evento lesivo con quella **di presentazione della denuncia/querela** e ciò sulla base delle seguenti ragioni: *“Anche le somme dovute per l'accertamento con adesione ricadono con tutta evidenza fra gli adempimenti fiscali sospendibili. Ma devono essere rispet-*

tate tutte le condizioni volute dalla legge e, per la regolarità dell'applicazione, bisogna identificare con esattezza il momento da cui far decorrere il termine di un anno per la sospensione degli adempimenti ricadenti in tale periodo temporale: occorre cioè accertare la data dell'evento lesivo. Tale data coincide, nel nostro caso, con quella della denuncia querela presentata alla Procura della Repubblica in data 18/01/2010 come accertato dall'Agenzia delle Entrate... La data del 23/08/2010, esposta nella sentenza della C.T.P. e negli atti di parte identifica solamente il momento dell'emissione del parere favorevole del Prefetto in merito all'elargizione del contributo, parere che si basa sempre sulle risultanze giudiziarie. La stessa Corte Costituzionale, con sentenza n. 457 del 23/12/2005, nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 20, comma 7 della l. n. 44/1999, ha statuito un emendamento al testo che ha restituito alla funzione del Prefetto un carattere propriamente consultivo, non vincolante, coerente con la natura giurisdizionale e non amministrativa del provvedimento richiesto, mentre il potere decisorio riguardo alla sussistenza dei presupposti per la sospensione richiesta torna ad essere attribuito al giudice”.

Con la sentenza in esame, la CTR di Genova ha dunque posto un fondamentale pronunciamento nell'applicazione dell'articolo 20, individuando specificamente la data di decorrenza **del termine di un anno previsto dalla legge nella data della denuncia/querela**.

6. Art. 20, comma 7, L. n. 44/1999, modificato dalla L. n. 3/2012

A decorrere dal **29 febbraio 2012**, l'articolo **20, comma 7**, della legge n. 44/1999, è stato sostituito dal numero 1) della lettera d) del comma 1 dell'art. 2, L. 27 gennaio 2012, n. 3 (*Disposizioni in materia di usu-*

ra e di estorsione, nonché di composizione delle crisi da sovraindebitamento). Nella formulazione cristallizzata a seguito della riforma, *“le sospensioni dei termini di cui ai commi 1, 3 e 4 e la proroga di cui al comma 2 hanno effetto a seguito del provvedimento favorevole del procuratore della Repubblica competente per le indagini in ordine ai delitti che hanno causato l’evento lesivo di cui all’articolo 3, comma 1. In presenza di più procedimenti penali che riguardano la medesima parte offesa, anche ai fini delle sospensioni e della proroga anzidette, è competente il Procuratore della Repubblica del procedimento iniziato anteriormente”*.

Inoltre, con la stessa decorrenza temporale, il **numero 2) della lettera d) del comma 1 dell’art. 2, L. 27 gennaio 2012, n. 3**, ha aggiunto all’art. 20 in esame i commi **7-bis e 7-ter**, che così recitano: *«7-bis. Il Prefetto, ricevuta la richiesta di elargizione di cui agli articoli 3, 5, 6 e 8, compila l’elenco delle procedure esecutive in corso a carico del richiedente e informa senza ritardo il Procuratore della Repubblica competente, che trasmette il provvedimento al giudice, o ai giudici, dell’esecuzione entro sette giorni dalla comunicazione del prefetto. 7-ter. Nelle procedure esecutive riguardanti debiti nei confronti dell’erario, ovvero di enti previdenziali o assistenziali, non sono poste a carico dell’esecutato le sanzioni dalla data di inizio dell’evento lesivo, come definito dall’articolo 3, comma 1, fino al termine di scadenza delle sospensioni e della proroga di cui ai commi da 1 a 4 del presente articolo”*.

Con la legge n. 3/2012, la competenza a emettere il provvedimento di sospensione ex art. 20, l. n. 44/99, è stata trasferita **dal Prefetto al Procuratore della Repubblica**, al fine di attribuire le valutazioni circa la concedibilità o meno del beneficio ad un soggetto direttamente coinvolto nelle indagini. L’art. 20 comma 7, nella precedente formulazione, così statuiva: *“La sospensione dei*

termini di cui ai commi 1, 2, 3 e 4 ha effetto a seguito del parere favorevole del Prefetto competente per territorio, sentito il Presidente del Tribunale”. L’attuale formulazione dell’art. 20, dopo la legge del 2012, ha subito una radicale riforma: è il solo Pubblico Ministero, prescindendo dal parere del Prefetto, a decretare se sussistano o meno i presupposti della sospensione.

Infatti, è compito del Procuratore della Repubblica competente decretare la sospensione dell’attività esecutiva e trasmettere il relativo provvedimento al Giudice dell’esecuzione civile. Sul piano pratico, chi ha subito il reato di usura, depositata la querela, deve predisporre successivamente un’istanza al Prefetto competente per territorio, il quale indicherà le procedure esecutive della parte offesa. Il relativo elenco, senza indugio, è trasmesso successivamente al Pubblico Ministero, affinché questi provveda sulla sospensione.

Con il precedente regime, il Prefetto aveva un ruolo decisivo: quello di conferire un parere che, a oggi, come visto, non è più richiesto; difatti, il parere del Prefetto non aveva un valore vincolante, ma solo consultivo. All’uopo è intervenuta la Corte Costituzionale che ha chiarito i termini della questione. In primo luogo, con la pronuncia **n. 457 del 2005**, la Consulta ha dichiarato l’illegittimità dell’art. 20, comma 7, della disposizione de qua, ritenendo che la parola favorevole, di cui alla richiesta del parere del Prefetto, fosse da espungere dal dettato normativo.

La questione di legittimità costituzionale è stata sollevata dal Tribunale di Lecce, per le ragioni di seguito esposte.

Il giudice a quo, nell’ordinanza di rimessione dubita, in riferimento all’art. 101 Cost., secondo comma, e art. 108 Cost., secondo comma, ed *“al principio fondamentale della separazione dei poteri dello Stato”*, del-

la legittimità costituzionale dell'art. 20, comma 7, della legge 23 febbraio 1999, n. 44, secondo cui la sospensione dei processi esecutivi per la durata di **trecento giorni**, prevista al **comma 4**, in favore dei soggetti che abbiano richiesto o nel cui interesse sia stata richiesta l'elargizione di cui agli artt. 3, 5, 6 e 8 della stessa legge, *“ha effetto a seguito del parere favorevole del Prefetto competente per territorio, sentito il presidente del Tribunale”*. Per la Corte Costituzionale la questione sollevata era fondata per le seguenti ragioni:

1. se si riconosce al Prefetto il potere di rendere preventivamente il parere favorevole, la violazione dei principi costituzionali posti a presidio dell'indipendenza ed autonomia della funzione giurisdizionale appare palese, considerato che il Prefetto viene ad essere investito, dalla norma impugnata, del potere di decidere in ordine alle istanze di sospensione dei processi esecutivi promossi nei confronti delle vittime dell'usura; tale potere, proprio perché incidente sul processo e, quindi, giurisdizionale, non può che spettare in via esclusiva all'Autorità Giudiziaria;

2. se, dunque, contrasta con i parametri costituzionali invocati dal rimettente l'attribuzione al Prefetto del potere di decidere in merito alla particolare ipotesi di sospensione dei processi esecutivi prevista dalla norma impugnata, la norma stessa può, tuttavia, essere ricondotta a legittimità costituzionale mediante l'eliminazione della parola *“favorevole”*;

3. sulla base delle ragioni esposte dal Giudice delle Leggi, è restituito alla funzione del Prefetto un carattere propriamente **consultivo**, non vincolante, coerente con la natura giurisdizionale e non amministrativa del provvedimento richiesto, mentre

il potere decisorio riguardo alla sussistenza dei presupposti per la sospensione del processo esecutivo torna ad essere attribuito al Giudice, che ne è, in base ai principi, il naturale ed esclusivo titolare. A seguito di predetta pronuncia, si poteva chiaramente ritenere che il parere del Prefetto e la sua funzione, ai fini della concessione del provvedimento di sospensione, fossero estremamente ridotti o compresi dopo tale interpretazione della norma. Questa modifica legislativa è stata oggetto di contrasti interpretativi da parte della giurisprudenza, in riferimento alla natura, alle premesse e agli effetti del provvedimento favorevole del Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 20, comma 7 della L. n. 44/1999.

In particolare, da un lato, la Consulta, per escluderne l'interferenza sulle prerogative giurisdizionali del giudice civile, ha riferito alla determinazione favorevole del Pubblico Ministero i caratteri di un **provvedimento non definitivo, di natura non decisoria e non discrezionale** (Corte Cost. n.192/2014), non espressione di attribuzioni costituzionali riconosciute al Pubblico Ministero, ai sensi dell'art. 112 Cost., poiché non concerne l'esercizio dell'azione penale, né l'attività di indagine ad essa finalizzata (Corte Cost., ordinanza n. 296 del 2013).

In tal modo, gli effetti delle moratorie previste dai primi quattro commi dell'art. 20, legge n. 44/1999 possono essere **riferiti direttamente al provvedimento del Pubblico Ministero**, di cui viene, almeno in parte, **ridimensionata la portata accessoria e strumentale rispetto al riconoscimento a favore delle vittime dei benefici economici finali** (elargizione prevista dall'art. 3, commi 1 e 2, della legge n. 44 del 1999 o mutuo senza interessi, prevista dall'art. 14 della legge n. 108 del 1996), **semplificando l'ambito oggettivo della delibazione affidata all'organo inquirente**. La sospensione dei termini, infatti, viene pertanto

collegata alla **presenza della richiesta del beneficio economico finale** (Corte Cost., n. 192/2014), mentre al Pubblico Ministero compete la **mera verifica di riferibilità della comunicazione del Prefetto** (ex art. 20, comma 7-bis, legge n. 44/1999) **alle indagini per delitti che hanno causato l'evento lesivo condizione dell'elargizione** (Corte Cost. n. 192/2014).

Invece, la Corte di Cassazione ha riconosciuto nella determinazione del Pubblico Ministero ex art. 20, comma 7, legge n. 44/1999 un **provvedimento giurisdizionale di carattere generale**, con maggiori margini oggettivi di delibazione e, almeno in parte, di significato endo-procedimentale.

Tale provvedimento presuppone la verifica dell'avvenuta proposizione della **richiesta di ammissione ai benefici**, della presentazione della relativa **denuncia** e dell'**apertura del procedimento penale** collegato alla **possibilità che il richiedente sia stato danneggiato da attività estorsive o usuarie**.

Dunque, non ne oltrepassa l'accertamento della **meritevolezza in capo all'istante dell'ammissione al beneficio**, quale "possibilità che il richiedente sia stato danneggiato da attività estorsive o usuarie" (Cass. Civ., Sez. 3, n. 8956 del 05/05/2016), presupponendo un'**eccezionale verifica di nesso eziologico tra la difficoltà solutoria e la genesi criminale del debito**, che sola giustifica agevolazioni e provvidenze alle vittime in un quadro di prevalenza dell'interesse pubblico alla protezione di ogni situazione debitoria, d'impresa o meno, incisa anche indirettamente da tali reati (Cass. Civ., Sez. 1, n. 22756 del 12/12/2012).

Sulla base di quanto innanzi esposto, un ulteriore comma che è stato introdotto dalla L. n. 3/2012 è il 7-ter, il quale prevede "*Nelle procedure esecutive riguardanti debiti nei confronti dell'erario, ovvero di enti previdenziali ed assistenziali, non sono poste a carico dell'esecutato le sanzioni dalla*

data di inizio dell'evento lesivo, come definito dall'art. 3, comma 1, fino al termine di scadenza delle sospensione della proroga di cui ai commi da 1 a 4 del presente articolo".

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate darà atto della proroga per il periodo stabilito, senza richiedere, alla fine di detto periodo, le sanzioni e gli interessi, in quanto non è configurabile un ritardo nell'adempimento dell'obbligo.

Di conseguenza, anche per i debiti verso l'INPS opera predetta norma; in particolare, la Suprema Corte, in una recente sentenza, ha affermato che "*nel concetto di debiti verso l'INPS non possono non essere ricompresi le omissioni dei versamenti contributivi, rilevanti per il reato ex art. 2, comma 1 bis, d. l. 463 del 1983. La norma infatti non distingue alcun tipo di debito nei confronti di enti previdenziali, ovvero se proveniente dalle omissioni dei pagamenti per le ritenute previdenziali e assistenziali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, o da altra causa ...*" (Cass., n. 22286 del 9 maggio 2017).

Secondo la giurisprudenza di legittimità, poiché la natura del debito non è prevista dalla norma in esame, "*... anche i debiti previdenziali rilevanti ai fini del reato ex art. 2, comma 1 bis, d. l. 463 del 1983, devono ritenersi ricompresi nella speciale disciplina di favore prevista dall'art. 20, commi 1 e 2, l. 23 febbraio 1999, n. 44 ai fini della sospensione dei termini ricadenti entro un anno dalla denuncia*".

7. Esempi applicativi delle sospensive ex art. 20 L. n. 44/1999

7.1 Sospensiva ex. art. 20, c. 2, L. n. 44/1999

Se la proroga riguarda **tributi non versati per i quali si è già effettuato l'affidamento**

del carico e/o l'iscrizione a ruolo, l'Ufficio apporrà una sospensione, per un periodo pari alla proroga, dandone comunicazione al contribuente e all'Agente della Riscossione.

Alla scadenza del **periodo triennale** (art. 20, c. 2, L. n. 44/1999), revocata la sospensione, si riprenderà la riscossione secondo le ordinarie modalità.

Debito saldato durante il periodo di proroga.

Se il contribuente ha, durante il periodo di proroga degli adempimenti, corrisposto in tutto o in parte il dovuto (tributo, sanzioni ed interessi), si procederà a rimborsare gli importi corrispondenti a sanzioni ed interessi, in quanto non dovuti perché l'adempimento non potrà considerarsi tardivo.

La quota capitale dell'importo versato non potrà essere rimborsata in quanto comunque dovuta, considerato che la proroga sposta solo il termine per l'adempimento.

Lettere di presa in carico e/o cartelle di pagamento.

Le lettere di presa in carico e le cartelle di pagamento, comunicate e/o notificate dall'Agente della Riscossione, relative a carichi formati prima dell'evento lesivo e divenute definitive entro un anno dalla data dell'evento lesivo sono soggette **alla proroga triennale** prevista dall'art. 20, 2° comma, L. n. 44/1999.

L'avvenuta concessione della proroga triennale deve essere comunicata all'Agente della Riscossione competente affinché non applichi gli interessi di mora per il periodo di sospensione, e non inizi o prosegua procedure esecutive.

Inadempimento successivo alla scadenza della proroga.

Se, successivamente alla scadenza della proroga, il contribuente non adempie l'obbligazione tributaria, l'Ufficio procederà

con le attività proprie di riscossione (es. iscrizione a ruolo, affidamento del carico, revoca sospensioni).

Esempio

In base all'art. 20, comma 2, della L. n. 44/1999, ai contribuenti che siano stati vittime di usura, è concessa una **sospensione di tre anni** per il compimento **degli adempimenti fiscali**, tra cui rientra, ad esempio, la presentazione della dichiarazione dei redditi. La data da cui decorre il periodo di sospensione di **tre anni** deve individuarsi nel momento in cui il Procuratore della Repubblica emette provvedimento favorevole per l'accoglimento dell'istanza del contribuente per l'accesso al fondo di solidarietà per le vittime di usura. Pertanto, beneficiano della sospensione di tre anni, i termini di scadenza degli adempimenti fiscali ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo.

E' stato emesso un avviso di accertamento nei confronti di un soggetto riconosciuto come persona offesa dal reato di usura, riguardante l'annualità 2006, il cui termine per presentare la dichiarazione dei redditi scadeva il 30.04.2007.

L'evento lesivo del reato di usura si verificava il **03.01.2006**.

L'atto impositivo veniva notificato il **05.03.2012**, poiché l'Agenzia delle Entrate riteneva che il periodo di sospensione di 3 anni per le vittime di usura fosse scaduto nell'anno 2010.

Invece, il termine di sospensione triennale iniziava a decorrere dal **14 dicembre 2009**, data in cui il Procuratore della Repubblica aveva accolto l'istanza presentata dalla persona offesa per l'accesso al fondo di solidarietà per le vittime di reati di usura (art. 20, c.7 L.n.44/1999).

L'atto impositivo, infatti, non poteva essere formato poiché alla data della sua emissione (**anno 2012**) il contribuente **godeva ancora della sospensione per il compimento**

degli adempimenti fiscali (così come previsto dall'art. 20,c.2 L. n. 44/1999). La sospensione decorreva, infatti, dalla data di accoglimento dell'istanza da parte del Procuratore della Repubblica, ossia dal 2009.

In definitiva, l'avviso di accertamento emesso durante la vigenza del periodo di sospensione e proroga degli adempimenti fiscali, da riconoscersi alle vittime di usura, è illegittimo.

Data evento lesivo	Termine di scadenza adempimento fiscale	Sospensione termine ex art. 20,c. 2, L. n. 44/1999
03.01.2006	30.04.2007	La sospensione decorre dal 14.12.2009 e termina il 14.12.2012 (art. 20, c.2 L.n.44/1999)

7.2. Sospensiva ex art. 20, c. 3, L. n. 44/1999

A norma del comma 3 dell'art. 20 della predetta legge, "sono altresì sospesi, per la medesima durata di cui al comma 1, i termini di prescrizione e quelli perentori, legali e convenzionali, sostanziali e processuali, comportanti decadenze da qualsiasi diritto, azione ed eccezione, che sono scaduti o che scadono entro un anno dalla data dell'evento lesivo".

A titolo esemplificativo, si cita un caso di pretesa tributaria diventata definitiva, trascorsi i 60 giorni senza che la stessa sia stata impugnata (art.21, Dlgs n.546/1992).

Esempio

La società Alfa è stata vittima di più atti lesivi di tipo estorsivo e usurario che sono stati commessi con condotte criminose svoltesi tra il mese di ottobre 2007 e il mese di marzo 2009.

Ciò significa che la sospensione dei termini di prescrizione e di quelli perentori, legali, convenzionali, sostanziali, processuali che comportino decadenze da qualsiasi diritto, azione ed eccezione, si devono riferire a un periodo temporale antecedente il mese di ottobre 2007 fino a quelli scadenti entro un anno dal mese di marzo 2009 (ultima data del fatto lesivo).

Per tale motivo, ad esempio, saranno oggetto di sospensione tutti i termini impugnatori delle cartelle esattoriali, che non sono scaduti prima del mese di ottobre 2007 e quelli scadenti entro un anno dal mese di marzo 2009 (**quindi entro marzo 2010**).

Il provvedimento favorevole del Procuratore della Repubblica all'istanza della Società Alfa è stato depositato in data **18.12.2017**. Pertanto, sono ancora impugnabili entro il **15.10.2018** tutti quegli atti i cui termini sono scaduti entro **31.03.2010**.

Durata del fatto lesivo	Termini processuali per cui opera la sospensione ex art. 20, c. 3, L. n. 44/1999	Sospensione termine ex art. 20, c. 3, L. n. 44/1999.
Da ottobre 2007 a marzo 2009	Termini scaduti alla data del fatto lesivo (ottobre 2007); Termini scadenti entro un anno dal fatto lesivo (quindi entro marzo 2010).	Fino al 15.10.2018

Una pronuncia di buonsenso e di rigore giuridico

Commento a Corte di Cassazione, Sez. V, Ordinanza n. 20298 del 31 luglio 2018



di Luca Mariotti

Dottore Commercialista

La Sezione Tributaria della Corte di Cassazione torna sul tema delle operazioni soggettivamente inesistenti. E lo fa dando seguito ad una lettura che si sta via via affermando come prevalente. Quella per la quale è sì possibile che l'acquirente non si veda riconosciuta la possibilità di dedurre l'IVA pagata a monte sul presupposto appunto della inesistenza, seppur solo soggettiva, del soggetto-impresa venditore, ma che debba essere l'Ufficio a dar prova della conoscenza o almeno della conoscibilità della frode da parte sua.

- L'onere della prova

Nel processo tributario si applica, senza ombra di dubbio, l'articolo 2697 c.c. secondo il quale *“Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”*.

Nella normalità delle vicende giudiziarie che riguardano l'imposizione fiscale, allora, l'onere della prova grava sull'amministrazione. Essa è “parte attrice in senso sostanziale”, infatti. E gli elementi alla base della pretesa, relativamente ai quali esiste l'onere probatorio, ne sono appunto gli elementi costitutivi. Una volta verificato, quindi, il fondamento della pretesa che poggia sui predetti elementi costitutivi, chi deve difendersi invocherà degli elementi negativi a contrario. E' infatti operativo il principio recato dal secondo comma dello stesso articolo 2697 c.c. che prevede *“Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda”*.

Ora, la stessa Corte di Cassazione ha sancito che le valutazioni in relazione all'onere probatorio debbono approdare ad un *“risultato coerente con quello derivante dal principio della rife-*

*ribilità o vicinanza o disponibilità dei mezzi di prova, riconducibile all'art. 24 Cost. e al divieto di interpretare la legge in modo da rendere impossibile o troppo difficile l'esercizio dell'azione in giudizio"*¹. Il criterio del resto è quello che nel giudizio civile si legge all'articolo 2698 per il quale *"sono nulli i patti con i quali è invertito ovvero è modificato l'onere della prova, quando si tratta di diritti di cui le parti non possono disporre o quando l'inversione o la modificazione ha per effetto di rendere a una delle parti eccessivamente difficile l'esercizio del diritto"*.

Non c'è quindi nel caso specifico nessuna inversione dell'onere probatorio. Inversione che si verifica invece a) nei giudizi di ripetizione di somme indebitamente corrisposte b) nei giudizi relativi all'applicazione di una esenzione o di una agevolazione².

- Il fondamento del recupero IVA sul cessionario. La giurisprudenza UE

Per quanto sin qui esposto è onere dell'amministrazione provare i fatti costitutivi del proprio diritto. Ovvero i fatti che ne hanno determinato la nascita.

Ma qual è in questo caso il diritto vantato dall'attore sostanziale? Tale diritto non è quello a recuperare l'IVA evasa per l'intervento della "cartiera". E' invece il diritto a recuperarla proprio da chi ha comprato da quel soggetto, avendo già pagato l'IVA. Tale diritto inverte i canoni della specifica imposizione ed è dunque del tutto eccezionale. E' la negazione della rivalsa IVA. E' il sovvertimento del principio della neutralità del tributo. Stiamo parlando delle regole base di applicazione in ambito europeo di una imposta generale sulla cifra d'affari e non di questioni secondarie.

Quindi è proprio alla giurisprudenza della Corte UE che occorre rifarsi e alla affermazione, contenuta in una sentenza del 2012 per cui *"va negato il beneficio del diritto a detrazione dell'IVA ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte"*³. Nella stessa pronuncia si afferma che sia legittimo *"esigere che un operatore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione fiscale"*.

La giurisprudenza interna ha "metabolizzato" le affermazioni della Corte UE, ricollegandole per la verità ad un filone di legittimità già esistente ed arricchendo lo stesso con quanto affermato in ambito europeo⁴. Quindi nel dovere di adottare *"tutte le misure che gli si possono*

1 Cass., Sez. 5, Sentenza n. 9099 del 06/06/2012

2 Luigi Lombardo "Le prove nel processo tributario" relazione al seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Sicilia, 21 e 22 ottobre 2016, Università degli Studi di Catania.

3 Corte di Giustizia UE 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e 142/11.

4 Corte di Cassazione, sentenza n. 9608 del 11 maggio 2016 e altre.

ragionevolmente richiedere” si è andato a limitare il diritto a detrazione del cessionario, magari del tutto inconsapevole. E concludendo, come la massima appena citata, per la necessità da parte dell’acquirente di “dimostrare, anche in via alternativa, di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all’attività professionale svolta, di non essere stato in grado di superare l’ignoranza del carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti coinvolti (cfr anche Cass. 24 settembre 2014, n. 20059)”⁵.

Chi però ha utilizzato la sentenza della Corte UE appena citata non è stato sempre del tutto attento a riportare anche i passaggi contenuti ai punti 47-48-49 della sua motivazione. Passaggi che a questo punto vale la pena di citare integralmente:

“Non è invece compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla suddetta direttiva, come ricordato ai punti 37-40 della presente sentenza, sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l’operazione interessata si iscriveva in un’evasione commessa dal fornitore, o che un’altra operazione nell’ambito della catena di fornitura, anteriore o posteriore a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell’IVA (v., in tal senso, sentenze citate Optigen e a., punti 52 e 55, nonché Kittel e Recolta Recycling, punti 45, 46 e 60).

Infatti, l’istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell’Erario (v., in tal senso, sentenze dell’11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a., C384/04, Racc. pag. I4191, punto 32, nonché del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt, C271/06, Racc. pag. I771, punto 23).

Dato che il diniego del diritto a detrazione, conformemente al punto 45 della presente sentenza, è un’eccezione all’applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all’amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l’operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un’evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di fornitura”.

Bene. Dal lato della giurisprudenza eurounitaria che applica la direttiva IVA (e della quale sappiamo ormai il peso determinante in tema di tributi armonizzati) si afferma che *“spetta all’amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l’operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un’evasione commessa dal fornitore*

5 Sentenza citata nella nota che precede.

o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di fornitura”.

Per la verità altre sentenze, emesse all’indomani della citata pronuncia della Corte di Lussemburgo, avevano ben considerato il passaggio, riportandolo integralmente⁶. Ma la stessa Sentenza del 2012 citata aveva elaborato un criterio ulteriormente indefinito in una fattispecie (la conoscibilità della frode) già poco determinata in partenza, affermando che *“L’amministrazione può assolvere il proprio onere probatorio anche mediante presunzioni semplici, che, se anche non hanno il rango di prova certa ed incontrovertibile, debbono, tuttavia essere dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, e debbono consistere nella esposizione di elementi obiettivi tali, per la loro idoneità indiziante, da porre sull’avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull’inesistenza sostanziale del contraente. Spetta, invece, al contribuente l’onere della prova contraria, ove l’amministrazione abbia correttamente assolto al proprio onere probatorio”.*

Da qui una perdurante incertezza che non si è risolta per la verità interamente fino ad ora.

- Alcune recenti pronunce con qualche criticità

Abbiamo già commentato il contenuto di due ordinanze gemelle (**numero 3473** e **numero 3474**) del 13 febbraio 2018 della Sesta Sezione della Corte di Cassazione (Pres. Cirillo, Rel. Luciotti). E considerato non esaustivi alcuni commenti, anche autorevoli, sulla stampa, all’indomani del loro deposito. In particolare non ci aveva convinto la conclusione del ragionamento, ovvero in definitiva la logica delle due decisioni.

I Giudici infatti evidenziano come *“al cospetto degli elementi probatori forniti dall’amministrazione finanziaria, come in premessa indicati (tra cui va ricordata, per la sua significatività, la mancanza, in capo alla società emittente le fatture contestate, di una sia pur minima dotazione personale e strumentale adeguata all’esecuzione delle prestazioni fatturate), la CTR ha correttamente applicato le disposizioni censurate ed i principi giurisprudenziali sopra enunciati, con la conseguente inversione dell’onere probatorio, dando atto, con accertamento in fatto non censurato (con la conseguenza che là dove la ricorrente pretende una rivalutazione delle risultanze processuali, il motivo è anche inammissibile), che la società contribuente non aveva affatto adempiuto a detto onere”.*

Secondo il nostro modestissimo parere, però, l’onere probatorio posto a carico del contribuente non è da poco, visto che si deve dimostrare che la situazione fraudolenta non era conoscibile con la normale diligenza. Poniamo allora che il cessionario sia a qualche centinaio di chilometri dal cedente. Può bastare che a due o trecento chilometri di distanza non esista una struttura

6 Cfr. Cassazione n. 23560 del 23 dicembre 2012

produttiva per far versare di nuovo l'IVA frodata a colui che l'ha già pagata? Può chiedersi a questo soggetto di fare verifiche in loco per ogni acquisto? E se queste circostanze, come accade molto spesso, per logica comune, non erano conoscibili (lo saranno anni dopo in seguito ad una indagine della Guardia di Finanza di altra regione, magari) che prova a contrario deve dare il contribuente?

La questione merita a nostro avviso attenzione. Se l'amministrazione ricostruisce una prova della frode occorre fare forse un passaggio in più e dimostrare, se non la *participatio fraudis*, almeno la conoscenza o la conoscibilità della frode. In concreto. Con mezzi ordinari. E argomentare il merito, perché se è vero che a prova si può dare per presunzione occorre motivare sul perché se c'è una frode a Torino (e non si trovano strutture produttive) automaticamente si fa pagare l'IVA a un cliente, che l'ha già pagata, e che magari lavora a Palermo. Siamo in presenza di una derivazione corretta di un fatto ignoto dal fatto noto? Non ci pare davvero.

- Altre decisioni di maggior rigore degli ultimi mesi

La sentenza 24 aprile 2018 n. 10036 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (Pres. Cappabianca, Rel. Condello) torna sul tema della prova delle frodi tributarie dal lato dell'acquirente. In questo caso si parla di una vera e propria frode carosello, contestata all'acquirente esercente l'attività di riparazioni meccaniche e di commercio di autoveicoli, al quale si imputa di aver concluso operazioni di acquisto di autoveicoli utilizzando soggetti fittizi come interposti che non avevano riversato all'Erario l'IVA. Dopo un ricorso con esito negativo in primo grado la Commissione Regionale del Piemonte decideva invece a favore del contribuente, ritenendo non provata l'interposizione fittizia e la partecipazione del contribuente alla frode. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione, lamentando tra le altre eccezioni che la sentenza, sullo specifico punto, non avrebbe correttamente applicato i criteri di riparto dell'onere della prova. La Sezione Tributaria è invece di avviso contrario. Secondo i Giudici di legittimità infatti la Commissione Tributaria Regionale ha fatto corretta applicazione dei criteri di riparto dell'onere della prova, *"avendo precisato che nella fattispecie riconducibile alle cd. "frodi carosello" incombe sulla Amministrazione finanziaria l'onere di fornire sia la prova della interposizione fittizia nella operazione commerciale effettivamente posta in essere dal cessionario, prova che può essere data anche attraverso indizi che rivelino la natura di società "cartiera" dell'apparente soggetto cedente che ha emesso la falsa fattura, sia la prova della connivenza nella frode da parte del cessionario, sulla base di presunzioni semplici, purché dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sulla inesistenza sostanziale del contraente (Cass. n. 10414 del 12/5/2011, Cass. n. 23560 del 20/12/12)"*.

Anche l'ordinanza 19 aprile 2018 n. 9721 della Sezione Tributaria aveva fatto una accurata disamina della questione e, per certi versi, appare oggi come una pronuncia di riferimento in materia. In essa, sul punto si leggeva *“Dato che il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione tributaria dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni (cfr. CGUE 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04; CGUE 21 giugno 2012, Mahagében e Dóvid, C-80/11 e C-142/11; CGUE 6 settembre 2012, Tóth, C- 324/11; CGUE 6 dicembre 2012, Bonik, C- 285/11; CGUE 31 gennaio 2013, Stroy Trans, C-642/11)”*.

Quindi onere probatorio a carico dell'amministrazione. Ma c'è dell'altro. Quando i riferimenti indiziari (la scoperta della frode in qualche parte d'Italia, con la richiesta dell'IVA a tutti gli acquirenti dovunque si trovino) è poggiata su elementi vaghi, come spesso succede, può accadere che nel procedimento penale aperto a latere dell'accertamento non si ravvisino neppure gli elementi minimi per sostenere l'accusa e si archivi tutto immediatamente.

A tal riguardo le Commissioni Tributarie hanno sempre sorvolato sui fatti del giudizio penale affermando, anche in modo generico per la verità, il principio del “doppio binario”. La **sezione Tributaria della Corte di Cassazione, nell'Ordinanza 5 luglio 2018, n. 17619 (Pres. Virgilio, Rel. Nonno)** ha esaminato la questione sollevata dal ricorrente in merito ai rapporti tra processo penale e processo tributario. Sotto quest'ultimo aspetto, la CTR aveva decisamente escluso qualsiasi efficacia delle sentenze penali di proscioglimento nel processo tributario, non considerando quindi rilevante questa evenienza ai fini del giudizio sull'atto impositivo. La Corte tuttavia nega questa lettura, ricordando che deve invece evidenziarsi che se la premessa del ragionamento è corretta la conclusione non può essere condivisa. Ovvero, resta fermo che nel processo tributario, l'efficacia vincolante del giudicato penale di assoluzione del legale rappresentante della società contribuente per insussistenza del reato di esposizione di elementi passivi fittizi mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, non opera automaticamente per i fatti relativi alla correlata azione di accertamento fiscale nei confronti della società, poiché in questo, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il divieto di quella testimoniale ex art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a fondare una pronuncia penale di condanna. Ma, proseguendo, stante l'evidenziata autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cod. proc. civ.), deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della de-

cisione, ponendolo a confronto con gli altri elementi di prova acquisiti nel giudizio» (Cass. n. 19786 del 27/09/2011; si veda, altresì, Cass. n. 2938 del 13/02/2015, per la quale la sentenza penale irrevocabile rappresenta un semplice elemento di prova, liberamente valutabile in rapporto alle ulteriori risultanze istruttorie, anche di natura presuntiva). E, come nel caso specifico, se il supporto è documentale per ambedue i processi non si capisce perché non debba essere ugualmente valutato.

- L'ordinanza di fine luglio

L'ordinanza della Suprema Corte n. 20298 del 31 luglio scorso è chiarissima e sintetica. E questi sono due meriti di enorme valore in un ambito nel quale alcuni fattori indefiniti, come la "conoscibilità" della frode, il riferimento di essa a "mezzi ordinari" di conoscenza, la prova assoluta in via presuntiva con "elementi indiziari", può far decidere tutto e il contrario di tutto, come abbiamo visto.

Bene fa il Presidente Chindemi a circoscrivere la questione con il precisare che ai fini della ripartizione dell'onere della prova, il diniego del diritto alla detrazione segna un'eccezione al principio di neutralità dell'Iva. Per conseguenza incombe dunque sull'Amministrazione finanziaria provare che, a fronte dell'esibizione del titolo, difettano, le condizioni, oggettive e soggettive, per la detrazione. Una volta raggiunta questa prova, spetterà al contribuente fornire la prova contraria, ossia di aver svolto le trattative in buona fede, ritenendo incolpevolmente che le merci acquistate fossero effettivamente rifornite dalla società cedente.

In sostanza, si precisa ancora *"in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione deve provare sia l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, sia che il cessionario sapeva, o avrebbe dovuto sapere, che la cessione si inseriva in un'evasione Iva. La circostanza che l'operazione si inserisca in una fattispecie fraudolenta di evasione dell'Iva non comporta, infatti, ineludibilmente la perdita, per il cessionario, del diritto di detrazione, attesa l'esigenza di tutela della buona fede del soggetto passivo, il quale non può essere sanzionato, con il diniego del diritto di detrazione, se "non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione facente parte della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'Iva"* (Corte di Giustizia 6 luglio 2006, Kittel, C-439/04 e C-440/04; Corte di Giustizia 21 giugno 2012, Mahageben e David, C-80/11 e C142/11; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14)".

Nella specie, i Giudici di Legittimità ritengono che la motivazione sulla quale poggia la decisione impugnata sia gravemente carente con riguardo ad entrambi i profili rispetto ai quali andava valutato l'assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Amministrazione.

Si parla quindi di doppio profilo della prova, ovvero 1) la prova della frode 2) la prova della sua conoscibilità da parte del cessionario. Il quale ultimo solo a questo punto potrà contestare quanto asserito dall'Amministrazione, come è suo diritto.

Censurando quindi le motivazioni e le prove addotte. Non dovendo arrampicarsi sugli specchi per provare la "non conoscibilità" di fronte a meri riferimenti di fatti che non lo riguardano direttamente (la scoperta della frode). Sappiamo infatti che nella nostra tradizione giuridica la cosiddetta prova negativa indeterminata è stata sempre considerata come un limite al diritto di difesa, a meno che non si accetti una attenuazione dell'onere probatorio⁷. In questo caso un conto è contestare dei fatti o dei ragionamenti presuntivi, un altro è dimostrare il fatto negativo (la "non conoscibilità") con tutte le difficoltà del caso.

Siamo quindi lieti che la recente giurisprudenza, motivando con attenzione sul tema, si stia definitivamente schierando su questa impostazione di maggior rigore e di miglior tenuta sotto l'aspetto dei principi giuridici che ne sono alla base.

7 Matteo Pescatore, *La logica del diritto. Frammenti di dottrina e di giurisprudenza*, Torino, 1983, pag. 100 e ss.

La valutazione della natura fraudolenta degli atti e dei negozi giuridici che possono ostacolare o rendere inefficace la riscossione erariale. Due casi a confronto

Commento a Corte di Cassazione, Sez. III, Sentenze n. 29636 del 2 luglio 2018 e n. 31420 del 10 luglio 2018



di Martina Urban
Avvocato Penalista

Con la prima sentenza in commento la Corte di Cassazione ha nuovamente affrontato il tema relativo all'elemento oggettivo del delitto di "sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte", prendendo in esame specificatamente la nozione di "atti fraudolenti" penalmente rilevanti ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74.

La norma in questione punisce la condotta di chi, allo scopo di sottrarsi al pagamento di imposte (sui redditi o sul valore aggiunto o di interessi o sanzioni relativi a tali imposte), alternativamente aliena simulatamente i propri o altrui beni ovvero compie su di essi altri atti fraudolenti, idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

La *ratio* di tale disposizione risiede nella volontà del Legislatore di evitare che il contribuente si sottragga al suo dovere di concorrere alle spese pubbliche, creando una situazione di apparenza tale da consentirgli di rimanere nel possesso dei propri beni fraudolentemente sottratti alle ragioni dell'Erario.

Per tale ragione, il delitto in questione si configura quale reato di pericolo concreto, per cui non è necessario che vi sia stato un pregiudizio effettivo per la procedura di riscossione coattiva, essendo sufficiente che la condotta sia astrattamente idonea a rendere inefficace l'esecuzione.

Inoltre, trattandosi di reato di pericolo, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che non è neppure necessario che sia già stato avviato effettivamente un accertamento fiscale dato che, ai fini penali, è sufficiente che la condotta sia consapevolmente diretta a sottrarre i propri beni alle ragioni del Fisco, giungendo addirittura ad affermare che il delitto si configura indipendentemente dalla realizzazione del fine programmato dal debitore o dal successivo pagamento dell'imposta (cfr. Cass. Pen., n. 3881/2015).

La qualificazione del delitto di cui all'art. 11 del D.Lgs n. 74/2000 come reato di pericolo ha quindi comportato un ampliamento della rilevanza penale, ravvisabile in qualunque condotta idonea a impedire, ostacolare o solo rendere maggiormente difficoltosa la riscossione erariale.

Dal punto di vista oggettivo, per la configurabilità della fattispecie in esame, il Legislatore ha previsto, alternativamente, che la condotta possa consistere in atti di alienazione simulata ovvero nel compimento di “altri atti fraudolenti”.

Quanto alla prima tipologia di condotta, secondo la giurisprudenza di legittimità l’alienazione può definirsi “simulata”, qualora non realizzi il contenuto del negozio giuridico posto in essere, ma sia finalizzata a creare una situazione giuridica di apparenza diversa da quella reale, nel momento in cui il programma contrattuale in realtà non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) all’effettiva volontà dei contraenti (cfr. Cass. Pen., Sez. III, 5.7.2016, n. 3011).

Maggiori problematiche solleva invece la seconda tipologia di condotte incriminate, ovvero quella relativa agli “altri atti fraudolenti”, diversi dalla alienazione simulata.

L’elemento distintivo tra gli atti di alienazione simulata e quelli fraudolenti risiede nel fatto che nel primo caso, nonostante l’apparenza formale di una cessione del bene, in realtà tale bene rimane nella disponibilità del contribuente.

Al contrario, ove invece il trasferimento del bene sia effettivo, la relativa condotta non può essere considerata alla stregua di una alienazione simulata, ma deve essere valutata esclusivamente quale possibile “atto fraudolento”, caratterizzato dall’idoneità a rappresentare una realtà non corrispondente al vero, nonché dalla finalità di mettere a repentaglio o comunque ostacolare l’azione di recupero del bene da parte dell’Erario.

Gli atti fraudolenti di cui all’art. 11, comma 1, del D.Lgs n. 74/2000 possono senz’altro consistere in comportamenti materiali di occultamento e sottrazione dei propri beni (sparizione materiale di un bene senza il compimento di alcun negozio giuridico), ma anche atti giuridici che, pur essendo di per sé legittimi, sono in realtà diretti, secondo una valutazione in concreto, a sottrarre i beni al pagamento delle imposte.

Recentemente sulla nozione di “atto fraudolento”, se pure nell’ambito di un ragionamento più ampio in materia di “mancata esecuzione dolosa di un provvedimento del giudice” di cui all’art. 388 cod. pen., sono intervenute le Sezioni Unite affermando che deve essere considerato tale “*ogni comportamento che, formalmente lecito, sia tuttavia caratterizzato da una componente di artificio o di inganno*” ovvero che è tale “*ogni atto che sia idoneo a rappresentare una realtà non corrispondente al vero ovvero qualunque stratagemma artificioso tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali alla riscossione*” (cfr Cass. Pen., S.U. 27.12.2017, n. 12213).

Sulla base di tali considerazioni, la Suprema Corte, nella prima sentenza in commento, così sintetizza la nozione di atti fraudolenti penalmente rilevanti evidenziando che “*secondo un ormai consolidato indirizzo ermeneutico (Sez. 3, n. 25677 del 16/05/2012, Rv. 252996), devono ritenersi tali tutti quei comportamenti che, quand’anche formalmente leciti, siano tuttavia connotati da elementi di inganno o di artificio,*

dovendosi cioè ravvisare l'esistenza di uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione" (Cass. Pen., Sez. III , 2 luglio 2018, n. 29636).

Data tale definizione, la Suprema Corte afferma quindi che, per configurare l'ipotesi delittuosa di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000, non basta la semplice idoneità a ostacolare l'azione esecutiva del Fisco, essendo necessario che venga accertata anche una specifica modalità fraudolenta.

In particolare, nella motivazione si legge che *"deve quindi rimarcarsi che, ai fini della configurabilità del reato, non è sufficiente la semplice idoneità dell'atto a ostacolare l'azione di recupero del bene da parte dell'Erario, essendo invece necessario il compimento di atti che, nell'essere diretti a questo fine, si caratterizzano per la loro natura simulatoria o fraudolenta. La necessità di individuare questo quid pluris nella condotta dell'agente è stata di recente sottolineata anche dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 12213 del 21/12/2017, Rv. 272171) che, nell'ambito di una più ampia riflessione sul concetto di atti simulati o fraudolenti di cui all'art. 388 cod. pen., norma il cui schema risulta richiamato dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, hanno affermato che sarebbe in contrasto con il principio di legalità una lettura della norma che facesse coincidere il requisito della natura fraudolenta degli atti con la loro mera idoneità alla riduzione delle garanzie del credito, per cui in quest'ottica può essere ritenuto penalmente rilevante solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per le modalità tipizzate dalla norma, non potendosi in definitiva far coincidere la natura simulata dell'alienazione o il carattere fraudolento degli atti con il fine di vulnerare le legittime aspettative dell'Erario"* (Cass. Pen., Sez. III , 2 luglio 2018, n. 29636 già cit.).

In definitiva, la condotta, oltre che essere oggettivamente idonea a sottrarre i beni al pagamento del debito tributario, deve essere caratterizzata da una natura fraudolenta, che deve essere dimostrata dall'organo dell'accusa e, quindi, deve formare oggetto di accertamento da parte del Giudice di cognizione e tale valutazione deve essere effettuata in concreto, caso per caso.

Nel primo caso di specie, i giudici di primo e secondo grado avevano condannato l'imputato per il reato di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, per avere compiuto atti fraudolenti al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, oltre ai relativi interessi e sanzioni, per un importo superiore alla soglia di punibilità di euro 50.000,00.

In particolare, il contribuente, in un momento successivo alla notifica del primo avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, aveva venduto tutti i suoi beni immobili e mobili registrati e, in seguito, aveva utilizzato parte del ricavato di tale vendita per acquistare un appartamento, intestando la nuda proprietà alla figlia e riservandosi il diritto di usufrutto vitalizio dell'immobile.

Inizialmente, tali atti erano stati ritenuti "fraudolenti" dai giudici di merito, sulla base del fatto che gli

atti di disposizione avevano reso più difficoltosa ed incerta l'esecuzione del credito erariale, privando quindi il Fisco della garanzia generica rappresentata dal patrimonio del contribuente.

Censurando le decisioni dei giudici di merito, la Suprema Corte ha rilevato - al contrario - la carenza di motivazione in ordine agli elementi costitutivi del reato in esame, osservando che *“non risulta adeguatamente illustrato il requisito della natura fraudolenta delle operazioni compiute, che come detto, non può essere ritenuta implicita nella sola idoneità degli atti a mettere in discussione la possibilità di recupero del credito da parte dell’Erario”*.

Inoltre, per dare maggiore concretezza ai principi sopra espressi, la Corte, prendendo spunto dal caso di specie, elenca una serie di possibili elementi concreti da cui desumere la suddetta natura fraudolenta.

In particolare, il fatto non costituisce reato, allorquando in presenza di negozi giuridici validi ed efficaci, i contratti in questione siano stati effettivamente eseguiti, ad un prezzo di adeguato al valore dei beni e in assenza di qualsivoglia prova circa l'eventuale compiacenza delle controparti negoziali.

La Corte quindi cassa la sentenza di condanna impugnata dal contribuente perchè *“in definitiva, per quanto la sequenza cronologica degli atti dispositivi compiuti dall’imputato deponga per una destinazione dei comportamenti negoziali al progressivo svuotamento del suo patrimonio, nella prospettiva delle ormai imminenti azioni esecutive dell’Erario, deve tuttavia ribadirsi che l’idoneità degli atti a eludere l’esecuzione esattoriale non può ritenersi di per sè sufficiente a riconoscere sia la natura ingannatoria o artificiosa degli atti, sia l’esistenza del dolo specifico richiesto dalla norma, per cui, essendo mancato nelle sentenze di merito il necessario approfondimento sul carattere effettivamente fraudolento delle varie operazioni compiute, la sentenza impugnata deve essere annullata, con rinvio”* (Cass. Pen., Sez. III , 2 luglio 2018, n. 29636 già cit.).

In conclusione, la pronuncia in commento pone un chiaro perimetro alla configurabilità degli “altri atti fraudolenti” penalmente rilevanti, ponendo un freno a quell’orientamento giurisprudenziale che, facendo leva sulla natura di reato di pericolo, aveva ampliato l’ambito applicativo del delitto in questione a tutti quegli atti, di per sè leciti, che avessero comportato un mero ostacolo alla riscossione erariale, anche prima del sorgere di un debito tributario certo ed esigibile ed a prescindere dal pagamento o meno del debito stesso.

Tuttavia, ciò non significa che la legittimità degli atti negoziali sia sufficiente per escludere la rilevanza penale della condotta qualora, magari invocando la libertà di iniziativa economica, il contribuente ponga in essere un negozio valido ed efficace che, in realtà, celi il proposito di sottrarre i beni al Fisco.

In tal caso, trattandosi sostanzialmente di un’ipotesi di abuso del diritto, ovvero di un uso distorto di strumenti giuridici leciti, la giurisprudenza ha ribadito anche in materia di “sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte” che la valutazione della natura fraudolenta della condotta debba essere con-

dotta in concreto e, cioè, caso per caso.

A pochi giorni di distanza dalla pronuncia in commento, la medesima Terza Sezione della Suprema Corte, chiamata a valutare la sussistenza del delitto di cui all'art. 11 ai fini dell'applicabilità del sequestro preventivo in vista della futura confisca, ha preso in esame un'ipotesi di scissione societaria.

Nel secondo caso di specie, l'imputata, con atto di scissione parziale e proporzionale, aveva trasferito l'intero patrimonio sociale, ad eccezione del debito tributario, ad altra società sempre a lei riconducibile, cui seguiva un atto di trasferimento dell'intero capitale sociale ad un prezzo notevolmente inferiore al suo valore ad un prestanome, il quale avviava poi la procedura di liquidazione.

La Suprema Corte, con la seconda pronuncia in esame rileva innanzitutto che l'atto di scissione, di per sé neutro, non costituisce automaticamente atto fraudolento, essendo necessario valutare in concreto se il compimento dell'atto straordinario, per come si è concretizzato nel caso di specie, in eventuale sinergia con altri atti, possa costituire una condotta fraudolenta idonea a vanificare la garanzia patrimoniale e la riscossione coattiva del credito erariale.

La Suprema Corte, applicando i principi già espressi nella pronuncia sopra esaminata, giunge tuttavia in questo caso a riconoscere l'astratta configurabilità del delitto in questione, ravvisando questa volta una condotta fraudolenta nella successione dei negozi giuridici sopra descritti.

In questa seconda ipotesi, infatti, per effetto della combinazione dei due negozi giuridici (scissione proporzionale e successive cessione delle quote e messa in liquidazione), la Società originaria rimaneva una "scatola vuota" di beni e attività (in quanto deprivata del patrimonio trasferito alla newco) e manteneva unicamente il debito tributario.

Pur trattandosi, infatti, di negozi giuridici distinti e di per sé senz'altro legittimi, tuttavia tali atti, se valutati secondo una "lettura sinergica", *"evidenziano in sé l'abuso di strumenti giuridici rientranti solo in apparenza nella fisiologia della vita aziendale o societaria"* e quindi non possono che condurre *"a ravvisare il connotato di fraudolenza che è stato ritenuto sussistente in presenza di stratagemma artificioso del contribuente a sottrarre i beni sociali in tutto o in parte alle ragioni dell'erario"* (cfr. Cass. Pen., Sez. III, 10 luglio 2018, n. 31420).

Dalla lettura delle due sentenze si può quindi concludere che il compimento di una operazione economica o societaria, pur in presenza di un'obbligazione o un debito tributario, non è automaticamente "atto fraudolento", essendo di per sé neutro, a meno che, per le modalità in cui si è concretizzato nel caso di specie, non risulti un mero stratagemma artificioso, idoneo a vanificare le pretese erariali.

In tal caso, il compimento di uno o più negozi giuridici, pur se validi e del tutto legittimi, può rientrare nella nozione di "atti fraudolenti" e può quindi configurare il delitto di "sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte".

Corte di Cassazione, Sez. V, Ordinanza n. 20298 del 31 luglio 2018

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CRISTIANO Magda - Presidente -

Dott. CHINDEMI Domenico - Consigliere -

Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere -

Dott. ZOSO Liana Maria Teresa - Consigliere -

Dott. CASTORINA Rosaria Maria - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 28865-2011 proposto da:

LEASINT SPA, elettivamente domiciliato in ROMA VIALE DELLE MILIZIE 22, presso lo studio dell'avvocato MASSIMO LANDI, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 41/2011 della COMM.TRIB.REG. di MILANO, depositata il 13/04/2011;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 20/06/2018 dal Consigliere Dott. ROSARIA MARIA CASTORINA.

Svolgimento del processo

Leasint s.p.a. impugnava l'avviso di accertamento notificatole per l'anno d'imposta 2002, a seguito dell'indebita detrazione dell'Iva portata dalla fattura emessa da Norsider s.r.l. per un'operazione (di vendita di un centro punzonatura Rainer, concesso poi da Leasint in locazione finanziaria a Vanoni s.r.l.) ritenuta soggettivamente inesistente.

L'impugnazione veniva rigettata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano e l'appello proposto dalla contribuente contro la decisione veniva a sua volta rigettato dalla CTR della Lombardia, la quale rilevava che l'Ufficio aveva fornito attendibili e dettagliati riscontri che, seppure indiziari sull'entità e sulla effettiva sussistenza delle operazioni contestate, consentivano una ricostruzione attendibile del rapporto inter partes, mentre era onere della ricorrente provare la reale sussistenza ed entità delle operazioni fatturate.

Contro la sentenza, depositata in data 13.4.2011, Leasint s.p.a. ricorre per cassazione con un motivo; resiste l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

1. Con l'unico motivo, che denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19 ed insufficiente e/o omessa motivazione su fatti controversi e decisivi per il giudizio, Leasint sostiene che la CTR ha ritenuto soggettivamente inesistente l'operazione fatturata sulla scorta di elementi probatori insufficienti; lamenta inoltre che il giudice abbia omesso di motivare in ordine alla dedotta, inconsapevole partecipazione di essa ricorrente all'ipotizzato disegno fraudolento.

La censura è fondata.

1 a. La questione controversa è stata oggetto di numerose pronunce di questa Corte (da ultimo Cass. n. 9851/2018) che, in linea con quanto già affermato da Cass. n. 24426/2013 ed alla luce di ripetuti interventi della Corte di Giustizia, hanno stabilito come è ripartito l'onere della prova tra fisco e contribuente in tema di indebita detrazione di Iva portata da fatture emesse per operazioni ritenute inesistenti.

Appare opportuno, peraltro, riepilogare e meglio precisare l'assetto della materia (in specie, con riguardo alle ipotesi di inesistenza soggettiva).

Punto di partenza è l'emissione di una fattura che sia conforme ai requisiti di forma e contenuto richiesti dalla vigente disciplina (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21 e, con riguardo al diritto unionale, art. 22, par. 3, della Sesta direttiva): la fattura fa presumere la verità di quanto in essa rappresentato, sicché costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'Iva. L'art. 168, lett. a, della direttiva 2006/112 puntualizza le condizioni sostanziali per beneficiare di tale diritto: occorre, da un lato, che l'interessato sia un soggetto passivo ai sensi della stessa direttiva e, dall'altro, che i beni o servizi che fondano il diritto siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e, a monte, forniti da un altro soggetto passivo (v. tra le tante Corti di Giustizia 6 settembre 2012, Toth, C324/11; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14; Corte di Giustizia 19 ottobre 2017, SC PaperConsult, C-101/16).

1 b. La falsità della fattura è, peraltro, potenzialmente idonea ad escludere la riconoscibilità del diritto alla detrazione. Due le situazioni in presenza delle quali l'Iva non è, in linea di principio, detraibile: a) le operazioni commerciali non sono (in tutto o in parte) mai state poste in essere, ossia sono oggettivamente inesistenti, e la fattura è mera espressione cartolare di eventi non avvenuti; b) le operazioni sono state rese al destinatario, che le ha effettivamente ricevute, ma da un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione rappresentata nella fattura (operazioni soggettivamente inesistenti). In tale seconda ipotesi, pur essendo i beni o il servizio entrati nell'effettiva disponibilità dell'utilizzatore, il diritto alla detrazione è precluso perché la falsa indicazione di uno dei soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativo all'operazione effettivamente realizzata da altri soggetti (Cass. nn. 20060/2015, 7672/2012).

1.c In un simile contesto, ai fini della ripartizione dell'onere della prova, occorre considerare che il diniego del diritto alla detrazione segna un'eccezione al principio di neutralità dell'Iva che tale diritto costituisce: incombe, dunque sull'Amministrazione finanziaria provare che, a fronte dell'esibizione del titolo, difettano, le condizioni, oggettive e soggettive, per la detrazione. Una volta raggiunta questa prova, spetterà al contribuente fornire la prova contraria, ossia di aver svolto le trattative in buona fede, ritenendo incolpevolmente che le merci acquistate fossero effettivamente rifornite dalla società cedente.

In sostanza, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione deve provare sia l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, sia che il cessionario sapeva, o avrebbe dovuto sapere, che la cessione si inseriva in un'evasione Iva. La circostanza che l'operazione si inserisca in una fattispecie fraudolenta di evasione dell'Iva non comporta, infatti, ineludibilmente la perdita, per il cessionario, del diritto di detrazione, attesa l'esigenza di tutela della buona fede del soggetto passivo, il quale non può essere sanzionato, con il diniego del diritto di detrazione, se "non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione facente parte della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'Iva" (Corte di Giustizia 6 luglio 2006, Kittel, C-439/04 e C-440/04; Corte di Giustizia 21 giugno 2012, Mahageben e David, C-80/11 e C142/11; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14).

Nella specie, la motivazione sulla quale poggia la decisione impugnata risulta gravemente carente con riguardo ad entrambi i profili rispetto ai quali andava valutato l'assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Amministrazione. La CTR ha infatti non solo mancato di precisare quali fossero gli elementi indiziari adottati dall'Ufficio che deponevano per la natura di interposto del soggetto emittente la fattura, ma ha totalmen-

te omesso di accertare se la contribuente, anche in relazione alla qualità professionale ricoperta e alle concrete modalità di scelta e realizzazione dell'operazione commerciale, "sapesse o avrebbe dovuto sapere con l'uso dell'ordinaria diligenza" che la fattura si inseriva in un'operazione di evasione dell'imposta.

Il ricorso deve essere pertanto accolto e la sentenza deve essere cassata, con conseguente rinvio della causa, per un nuovo esame, alla CTR della Lombardia in diversa composizione, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 20 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 31 luglio 2018

Corte di Cassazione, Sez. III , Sentenza n. 29636 del 2 luglio 2018

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ANDREAZZA Gastone - Presidente -

Dott. ACETO Aldo - Consigliere -

Dott. GAI Emanuela - Consigliere -

Dott. MACRI' Ubalda - Consigliere -

Dott. ZUNICA Fabio - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da: A.M., nato a (OMISSIS);

avverso la sentenza del 02-03-2017 della Corte di appello di Trieste;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso; udita la relazione svolta dal consigliere Dott. Fabio Zunica; udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. GAETA Pietro, che ha concluso per l'annullamento della sentenza impugnata senza rinvio, perchè il fatto non costituisce reato.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 2 marzo 2017, la Corte di appello di Trieste confermava la sentenza del Tribunale di Pordenone del 10 dicembre 2014, con cui A.M. era stato condannato alla pena di un anno di reclusione in ordine al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, per avere compiuto, in concorso con V.E.R., atti fraudolenti al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, dei relativi interessi e sanzioni, per un importo di Euro 311.812,43, vendendo a tale F.A., in data 2 novembre 2010 (ovvero dopo la notifica del primo avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate di Pordenone), delle unità immobiliari ubicate nel Comune di Sacile, e alienando altresì in favore di tale D.G.E., in data 25 febbraio 2011, il motoveicolo Harley Davidson 1200 immatricolato nel 2004 e, in data 1 marzo 2011, il motoveicolo Kymko immatricolato nel 2010; si contesta inoltre al ricorrente di aver utilizzato parte del ricavato della vendita immobiliare avvenuta in favore della F., ovvero la somma di Euro 145.600 rispetto al prezzo della vendita di Euro 230.000, per acquistare un appartamento con pertinenze sito in (OMISSIS), intestando la nuda proprietà alla coimputata V.E.R., riservandosi il diritto di usufrutto vitalizio dell'immobile.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello triestina, A., tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando due motivi.

Con il primo, lamenta la violazione degli art. 125 e 666 cod. proc. pen. per la mancata esplicitazione dell'iter argomentativo in ordine alla sussistenza dell'elemento costitutivo del reato, osservandosi che gli atti compiuti da A. non potevano considerarsi nè simulati nè fraudolenti, mentre nel caso di specie era stata punita la sola azione sottrattiva, a prescindere dalla verifica degli eventuali stratagemmi artificiosi cui l'imputato avrebbe fatto ricorso.

Con il secondo motivo, il ricorrente contesta la manifesta illogicità della motivazione, lamentando che la Corte di appello non aveva considerato l'assoluzione, ormai definitiva, di V.E.R. da parte del Tribunale.

Non potendosi qualificare come prestanome la figlia dell'imputato, veniva quindi meno l'assunto della natura fraudolenta dell'operazione; peraltro, la difesa sottolinea come fosse incomprensibile la scelta della Procura di non indagare la D.G., ovvero colei che avrebbe tenuto una condotta concorsuale simile rispetto alla vendita dei due motoveicoli; nè comunque la Corte di appello aveva spiegato le ragioni per cui, stante l'estraneità della V.E. e della D.G., poteva sostenersi la tesi della natura fittizia delle operazioni contestate.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso è fondato.

1. Occorre premettere che le due conformi sentenze di merito hanno basato il giudizio di colpevolezza dell'imputato innanzitutto sul rilievo che l'emissione delle cartelle esattoriali era stata preceduta da avvisi di accertamento, cui entro breve tempo avevano fatto seguito le vendite non solo dell'unico cespite immobiliare dell'imputato (ovvero le unità immobiliari di Sacile alienate il 2 novembre 2010 in favore di F.A. al prezzo di Euro 230.000), ma anche degli unici suoi beni mobili registrati (i due motoveicoli venduti tra il febbraio e il marzo 2011 a D.G.E.), dunque dei beni più facilmente aggredibili in sede di esecuzione erariale; questa serie di operazioni, che ha comportato lo spoglio di ogni bene dell'imputato, è stata ritenuta idonea a integrare la prova del dolo specifico del reato, non avendo il ricorrente fornito alcuna compiuta giustificazione rispetto agli atti compiuti, tra i quali è stato altresì valorizzato l'acquisto del febbraio 2011, per il prezzo di Euro 145.600, di un immobile la cui nuda proprietà veniva intestata alla figlia del ricorrente R., riservandosi l'imputato il diritto di usufrutto, cui peraltro A. rinunciava il 4 maggio 2012.

2. Orbene, pur non essendo contestata la sequenza temporale dei fatti, deve tuttavia ritenersi che la loro qualificazione giuridica presenta profili problematici, che non risultano adeguatamente affrontati nelle due sentenze di merito.

Al riguardo occorre premettere che il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11 ("sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte") sanziona, nell'ipotesi di cui al comma 1, la condotta di chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad Euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, applicandosi una pena edittale più elevata laddove l'ammontare delle imposte, degli interessi e delle sanzioni, sia superiore a duecentomila Euro.

La norma incriminatrice, la cui portata applicativa è stata ampliata, anche con l'introduzione al secondo comma di una nuova fattispecie, dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, ha un suo precedente storico nel D.P.R. n. 602 del 1973, art. 97, che, nella versione introdotta dalla L. n. 413 del 1991, puniva, con la reclusione fino a tre anni, il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti, aveva compiuto, dopo che erano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o erano stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta, ovvero erano stati notificati atti di accertamento o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o su altrui beni che avevano reso in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale. La disposizione non si applicava se l'ammontare delle somme non corrisposte non era superiore a 10 milioni di lire.

Nel confrontare la previsione attuale con quella precedente, la giurisprudenza di legittimità (Sez. 3, n. 17071 del 04/04/2006, Rv. 234322) ha osservato come nella previsione di cui all'art. 11 del d.lgs. 74/2000 sia scomparso ogni riferimento alla necessità dell'effettivo avvio di un qualsiasi accertamento fiscale, essendo ora sufficiente che l'azione sia idonea a rendere inefficace l'esecuzione esattoriale, configurandosi dunque la fattispecie in termini di reato di pericolo concreto (sul punto cfr. Sez. 3, n. 13233 del 24/02/2006, Rv. 266771).

Altra novità significativa della previsione normativa attualmente vigente è l'inserimento, accanto agli "atti fraudolenti", del concetto di alienazione simulata. Al riguardo è stato affermato da questa Corte (Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016, Rv. 268798, con ampi richiami all'evoluzione storica e interpretativa della fattispecie) che l'alienazione può definirsi "simulata", ossia finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale, allorquando il programma contrattuale non corrisponde deliberatamente in tutto (simulazione assoluta) o in parte (simulazione relativa) all'effettiva volontà dei contraenti, con la conseguenza che, ove invece il trasferimento del bene sia effettivo, la relativa condotta non può essere considerata alla stregua di un atto simulato, ma deve essere valutata esclusivamente quale possibile "atto fraudolento".

Quanto alla nozione di “atti fraudolenti”, rilevante ai fini del presente giudizio, deve evidenziarsi che, secondo un ormai consolidato indirizzo ermeneutico (Sez. 3, n. 25677 del 16/05/2012, Rv. 252996), devono ritenersi tali tutti quei comportamenti che, quand’anche formalmente leciti, siano tuttavia connotati da elementi di inganno o di artificio, dovendosi cioè ravvisare l’esistenza di uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all’esecuzione.

Deve quindi rimarcarsi che, ai fini della configurabilità del reato, non è sufficiente la semplice idoneità dell’atto a ostacolare l’azione di recupero del bene da parte dell’Erario, essendo invece necessario il compimento di atti che, nell’essere diretti a questo fine, si caratterizzino per la loro natura simulatoria o fraudolenta. La necessità di individuare questo *quid pluris* nella condotta dell’agente è stata di recente sottolineata anche dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 12213 del 21/12/2017, Rv. 272171) che, nell’ambito di una più ampia riflessione sul concetto di atti simulati o fraudolenti di cui all’art. 388 cod. pen., norma il cui schema risulta richiamato dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, hanno affermato che sarebbe in contrasto con il principio di legalità una lettura della norma che facesse coincidere il requisito della natura fraudolenta degli atti con la loro mera idoneità alla riduzione delle garanzie del credito, per cui in quest’ottica può essere ritenuto penalmente rilevante solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per le modalità tipizzate dalla norma, non potendosi in definitiva far coincidere la natura simulata dell’alienazione o il carattere fraudolento degli atti con il fine di vulnerare le legittime aspettative dell’Erario.

3. Alla luce di tali premesse ermeneutiche, deve osservarsi che, nella descrizione degli elementi costitutivi del reato, la motivazione della sentenza impugnata, al pari di quella di primo grado, si rivela oggettivamente carente.

Ed invero, premesso che alcuno degli atti dispositivi contestati ad A. si qualifica in termini di illegittimità, occorre osservare che non risulta adeguatamente illustrato il requisito della natura fraudolenta delle operazioni compiute, che come detto, non può essere ritenuta implicita nella sola idoneità degli atti a mettere in discussione la possibilità di recupero del credito da parte dell’Erario.

Al riguardo deve in particolare rilevarsi che, per nessuna delle operazioni oggetto di contestazione, risulta adeguatamente motivata la prova dell’eventuale compiacenza delle controparti negoziali: non per quanto riguarda le acquirenti delle unità immobiliari (F.A.) o delle moto (D.G.E.), non essendo stata esercitata l’azione penale nei confronti delle interessate, e nemmeno per quanto concerne V.E.R., beneficiaria dell’acquisto dell’appartamento sito in (OMISSIS), la quale è stata assolta in via definitiva dall’accusa di aver concorso nel reato contestato.

Nè il prezzo delle singole alienazioni compiute da A. è risultato inadeguato rispetto al valore reale dei beni venduti, per cui anche sotto tale profilo il carattere fraudolento delle operazioni di vendita non può ritenersi acclarato.

In definitiva, per quanto la sequenza cronologica degli atti dispositivi compiuti dall’imputato deponga per una destinazione dei comportamenti negoziali al progressivo svuotamento del suo patrimonio, nella prospettiva delle ormai imminenti azioni esecutive dell’Erario, deve tuttavia ribadirsi che l’idoneità degli atti a eludere l’esecuzione esattoriale non può ritenersi di per sè sufficiente a riconoscere sia la natura ingannatoria o artificiosa degli atti, sia l’esistenza del dolo specifico richiesto dalla norma, per cui, essendo mancato nelle sentenze di merito il necessario approfondimento sul carattere effettivamente fraudolento delle varie operazioni compiute, la sentenza impugnata deve essere annullata, con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Trieste per nuovo giudizio.

P. Q. M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Trieste.

Così deciso in Roma, il 2 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 2 luglio 2018

Corte di Cassazione, Sez. III , Sentenza n. 31420 del 10 luglio 2018

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ROSI Elisabetta - Presidente -
Dott. DI STASI Antonella - Consigliere -
Dott. GAI Emanuela - rel. Consigliere -
Dott. MENGONI Enrico - Consigliere -
Dott. MACRI' Ubalda - Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da: B.M.T., nata a Castelnuovo del Garda il 26/09/1954;

avverso l'ordinanza pronunciata dal Tribunale del riesame di Brescia in data 28/11/2017;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso; udita la relazione svolta dal Consigliere Dr. Emanuela Gai; udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dr. Cuomo Luigi, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso; udito per l'indagata l'avv. Ardile in sost. Colosio che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza in data 28 novembre 2017, il Tribunale del riesame di Brescia ha rigettato il ricorso proposto, ex art. 322 c.p.p., da B.M.T. e, per l'effetto, ha confermato il decreto di sequestro preventivo emesso dal Giudice delle indagini preliminari del Tribunale di Brescia, ex art. 321 c.p.p., art. 322-ter c.p. e L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 143 e D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12 bis, fino alla concorrenza di Euro 3.027.250,83, eseguito parzialmente sui beni della ricorrente (gioielli e un motociclo).

1.1, La misura cautelare reale è stata disposta nell'ambito di indagini svolte nei confronti - tra gli altri - della B. in ordine, come da imputazione cautelare, al reato di cui al D.Lgs. 3 marzo 2000, n. 74, art. 5, per non aver presentato, quale amministratore unico e socio della S.I.I. Società Investimenti Italia srl, la dichiarazione annuale relativa alle imposte sul reddito e sul valore aggiunto delle persone giuridiche, per gli anni di imposta 2013 - 2014, con evasione di imposta di Euro 3.027.250,83 (capo b), nonché del reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 11, per avere, nella medesima qualità, compiuto atti fraudolenti, al fine di sottrarre i beni alla procedura di recupero del credito dell'erario, consistiti, in data 15/12/2015, in atto di scissione parziale e proporzionale con trasferimento del patrimonio ad altra società (Veneta Investimenti srl), riconducibile alla medesima indagata, con esclusione dei debiti tributari, seguito in data 28/04/2016, da atto di cessione dell'intero capitale sociale a prezzo irrisorio (Euro 200,00) e della legale rappresentanza a persona pregiudicata, per reati in materia economica e riciclaggio, che avviava la procedura di liquidazione, reati rispetto ai quali il Giudice delle indagini preliminari del Tribunale di Brescia ha ravvisato i gravi indizi di colpevolezza ed ha applicato nei confronti della B. la misura degli arresti domiciliari.

2. Propone ricorso per cassazione l'indagata, a mezzo del proprio difensore, e chiede l'annullamento dell'or-

dinanza per i seguenti motivi enunciati nei limiti di cui all'art. 173 disp. att. c.p.p..

2.1. Con il primo, secondo e terzo motivo, che per evidenti ragioni di connessione possono essere trattati congiuntamente, deduce l'inosservanza e la violazione della legge in relazione all'art. 321 c.p.p., art. 111 Cost. con riferimento al fumus commissi delicti del reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 3 (capo a), non avendo esplicitato, il provvedimento impugnato, le ragioni a sostegno del requisito medesimo anche sotto il profilo del contributo causale dell'indagata alla perpetrazione della frode fiscale ex art. 3 cit..

Argomenta la ricorrente che, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata non sarebbe errato ritenere che nel concetto di violazione di legge, ex art. 325 c.p.p., possa ritenersi ricompreso anche il vizio di contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione, diversamente ragionando resterebbe frustrato il fine di controllo dell'autorità giudiziaria sui provvedimenti emessi.

2.2. Con il quarto motivo deduce la violazione di legge ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b) e art. 125 c.p.p., comma 3, in relazione all'omessa valutazione degli elementi a discopla contenuti nell'atto di riesame.

2.3. Con il quinto e sesto motivo deduce l'inosservanza e la violazione della legge in relazione all'art. 321 c.p.p., con riferimento al fumus commissi delicti del reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 5 (capo b) e D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 11 (capo c), non avendo esplicitato il provvedimento impugnato le ragioni a sostegno del fumus commissi delicti anche sotto il profilo del contributo causale e soggettivo dell'indagata alla perpetrazione del reato. di omessa dichiarazione e atti fraudolenti al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte. Il contributo della ricorrente ai reati sarebbe frutto di una mera congettura, quanto al reato di cui all'art. 5 cit., e frutto di un travisamento dei fatti con riguardo al reato di cui all'art. 11 cit poichè l'indagata era diventata amministratrice in un momento successivo alla fraudolenta operazione di scissione proporzionale, essendo tali atti stati compiuti dal di lei figlio, come risulterebbe da pag. 9 dell'ordinanza applicativa del G.I.P..

2.4. Con il settimo motivo deduce la violazione di legge per inosservanza dell'art. 322 ter c.p. e L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 143. La natura sanzionatoria della confisca per equivalente comporterebbe che la stessa non possa essere applicata a persona estranea al reato poichè, come affermato dalla giurisprudenza di legittimità, in tema di reati tributari il sequestro funzionale alla confisca per equivalente ha carattere obbligatorio e deve essere subordinato alla verifica del fumus commissi

In data 14 marzo 2018, il difensore della ricorrente ha depositato memoria contenente motivi nuovi.

Ha ribadito l'insussistenza del fumus commissi delicti in relazione al capo a) - D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 3, in relazione al capo b), poichè a causa dell'impossibilità di ricostruire le vicende societarie a causa dell'arresto dell'amministratore R.M., l'omessa presentazione delle dichiarazioni era imputabile meramente a titolo di colpa, e in relazione al capo c), in presenza di una operazione straordinaria di scissione realmente avvenuta e in assenza del connotato di fraudolenza poichè il programma contrattuale era diretto ad ottenere il denaro, proveniente dalla scissione, per pagare i debiti verso i terzi creditori, sicchè non potrebbe ravvisarsi il reato contestato (cfr. sentenza della Corte di cassazione n. 10161 del 06/03/2018).

3. Il Procuratore generale ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso è infondato/manifestamente infondato in forza delle seguenti considerazioni.

5. Va rilevata l'inammissibilità del primo, secondo e terzo motivo di ricorso, e con esso anche primo motivo nuovo depositato in data 14 marzo 2018, con i quali si censura il provvedimento impugnato in relazione al reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 3, capo a), reato per il quale non è stata disposta la misura cautelare reale, come si evince dall'ordinanza impugnata e dal decreto di sequestro del Giudice in data 9 ottobre 2017 e successiva integrazione in data 25 ottobre 2017. Dal provvedimento impugnato risulta, infatti, che il reato di frode fiscale di cui all'art. 3 cit. è estraneo all'ambito applicativo della misura cautelare reale che è disposta unicamente in relazione ai reati di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 5 (capo b) e D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 11 (capo c).

Non di meno, inammissibile è anche il profilo devoluto con il quale si invoca il sindacato sul vizio di motivazione secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 325 c.p.p..

Osserva questa Corte che, in tema di ricorso per cassazione proposto avverso provvedimenti cautelari reali, l'art. 325 c.p.p. consente il sindacato di legittimità, per espressa volontà legislativa, soltanto per motivi attinenti alla violazione di legge. Nella nozione di "violazione di legge" rientrano, in particolare, gli "errores in iudicando" o "in procedendo", ma anche i vizi della motivazione così radicali da rendere l'apparato argomentativo a sostegno del provvedimento del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza

e ragionevolezza, come tale apparente e, pertanto, inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal Giudice (Sez. 6, n. 6589 del 10/01/2013, Gabriele, Rv. 254893; Sez. 5, n. 43068 del 13/10/2009, Bosi, Rv. 245093). Non può, invece, essere dedotta l'illogicità manifesta della motivazione, la quale può denunciarsi nel giudizio di legittimità soltanto tramite lo specifico ed autonomo motivo di cui all'art. 606 c.p.p., lett. e), (v., per tutte: Sez. U, n. 5876 del 28/01/2004, P.C. Ferazzi in proc. Bevilacqua, Rv. 226710; Sez. U, n. 25080 del 28/05/2003, Pellegrino S., Rv. 224611).

Così delineato l'ambito di cognizione e sindacato del giudice di legittimità appare inammissibile il motivo di ricorso con cui la ricorrente invoca l'estensione del perimetro di sindacato di questa corte nel giudizio di legittimità avverso ai provvedimenti in materia di misure cautelari. Perimetro che, deve rammentarsi, è limitato, per espressa indicazione del legislatore, al vizio di violazione di legge, in esso ricompreso la carenza/assenza di motivazione sussumibile nella violazione dell'art. 125 c.p.p., comma 3, disposizione normativa che non è estensibile in via interpretativa alla illogicità e/o contraddittorietà della motivazione, come argomenta il ricorrente, vizio denunciabile sono attraverso l'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. e), non apparendo manifestamente irragionevole la disposizione normativa nel guado di sistema e tenuto conto dei diversi interessi in gioco nell'ambito delle diverse procedure incidentali sulle misure cautelari personali e quelle reali.

6. Manifestamente infondato è il quarto motivo di ricorso, che si presenta anche affetto da genericità.

Contrariamente all'assunto difensiva il Tribunale cautelare ha congruamente motivato le argomentazioni per le quali ha disatteso le censure difensive sia con riguardo al fumus del reato di cui all'art. 5 cit. che dell'art. 11 cit., evidenziando che la ricorrente in qualità di amministratore della S.I.I. Società Italiana Investimenti srl, non aveva presentato la dichiarazione dei redditi relativi agli anni 2013 e 2014 e che la medesima ricopriva la carica di amministratore sin dall'ottobre 2010 (e non dal 2015 come sostiene la difesa), sicché destituita di fondamento era la pretesa estraneità dal reato, che risultava integrato dalla circostanza documentale dell'omessa presentazione con evasione di imposta superiore alla soglia di rilevanza penale secondo i calcoli indicati nel decreto del 25 ottobre 2017. Parimenti, ha congruamente disatteso le prospettazioni difensiva circa l'insussistenza del fumus con riguardo all'art. 11 cit. (su cui vedi infra), sicché non appare prospettabile alcun vizio di carenza di motivazione.

7. Passando all'esame delle censure devolute nel quinto e sesto motivo di ricorso, che attengono ai reati per i quali è stata applicata la misura cautelare, esse appaiono infondate in forza delle seguenti considerazioni.

Contrariamente all'assunto difensivo, il Tribunale cautelare, con accertamento insindacabile in questa sede perchè sorretto da congrua motivazione, ha dato atto che la ricorrente era amministratore unico della Società Italiana Investimenti srl, sin dall'ottobre 2010 ed, inoltre, sempre dal 2000, era proprietaria della società assieme alla figlia, per il tramite di due fiduciarie, che, per i periodi d'imposta relativi agli anni 2013 e 2014, la Società Italiana Investimenti Srl non presentava dichiarazioni dei redditi e del valore aggiunto, pur beneficiando del guadagno collegato ad una plusvalenza generata da una precedente operazione immobiliare, così evadendo l'imposta sul reddito e sul valore aggiunto in misura superiore alla soglia di rilevanza penale, ritenendo così integrato il fumus del reato di omessa presentazione, ex art. 5 cit. contestato al capo b) dell'incolpazione. Poi la medesima, in data 15/12/2015, effettuava atto di scissione parziale e proporzionale con cui trasferiva l'intero patrimonio sociale, ma non il debito tributario, alla Veneta Investimenti Srl, società sempre a lei riconducibile cui seguiva, in data 28 aprile 2016, atto di trasferimento dell'intero capitale sociale al prezzo di Euro 200,00, a fronte di un valore di Euro 110.000, nonchè la legale rappresentanza ad un prestanome in quale avviava poi la procedura di liquidazione.

Argomentava il Tribunale che per effetto sinergico degli indicati atti, la Società Italiana Investimenti rimaneva una scatola vuota, sicché il complesso delle operazioni straordinarie non poteva che essere finalizzato a mettere al riparo il patrimonio sociale da possibili azioni esecutive dell'erario da cui il fumus in relazione al reato di cui all'articolo 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (capo c).

8. Ribadito che il sindacato di questa Corte deve essere limitato alla verifica della violazione di legge, in essa ricompresa l'assenza o apparenza di motivazione, con esclusione, quindi, del dedotto vizio di motivazione, il fumus del reato di omessa dichiarazione di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5, è stato congruamente argomentato e la motivazione è tutt'altro che assente e/o apparente. La condotta materiale non è messa in dubbio risultando indubbia l'omissione e il superamento della soglia di rilevanza penale del reato di cui all'art. 5 cit. e il Tribunale ha espressamente apprezzato anche la censura difensiva tesa ad escludere l'attribuzione soggettivo del reato all'indagata, che ha disatteso, evidenziando che la ricorrente ricopriva la carica sociale ben prima del 2015, e che, dunque, quale amministratore era il soggetto tenuto alla presentazione delle dichiarazioni delle persone giuridiche.

Il giudizio sul requisito del fumus è stato correttamente ravvisato e argomentato anche con riferimento al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 11 di fronte all'operazione straordinaria di scissione parziale e proporzionale, e

successiva cessione del capitale sociale, operazioni sinergiche attraverso le quali la ricorrente aveva messo al riparo da azioni esecutive dell'erario per il debito fiscale il patrimonio sociale.

Le argomentazioni difensive, ivi comprese quelle svolte nei motivi aggiunti non sono condivisibili tenuto conto degli arresti della giurisprudenza di legittimità anche di recente ribaditi nella sentenza S.U. n. 12213/2018 (S.U. n. 12213 del 21/12/2017, Zucchi, Rv. 272171) e il richiamo al precedente di questa sezione non è pertinente rispetto al caso concreto.

Come è noto, il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 11, come sostituito dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 29, comma 4, convertito con modificazioni nella L. 30 luglio 2010, n. 122, sanziona, alternativamente, la condotta di chi, allo scopo di sottrarsi al pagamento di imposte (sui redditi o sul valore aggiunte o di interessi o sanzioni relativi a tali imposte), aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni, idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Attraverso l'incriminazione della condotta prevista, il legislatore ha inteso evitare che il contribuente si sottragga al suo dovere di concorrere alle spese pubbliche creando una situazione di apparenza tale da consentirgli di rimanere nel possesso dei propri beni fraudolentemente sottratti alle ragioni dell'Erario (cfr., sul punto, Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011, Cualbu, Rv. 251077, secondo cui l'oggetto giuridico del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte non è il diritto di credito del fisco, bensì la garanzia generica data dai beni dell'obbligato, potendo quindi il reato configurarsi anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell'imposta e dei relativi accessori). Parimenti la giurisprudenza di questa Corte è ormai consolidata nel ritenere la natura di reato di pericolo concreto della fattispecie in esame (cfr. da ultimo, Sez. 3, n. 35853 del 11/05/2016, Calvi, Rv. 267648, che ha affermato che il delitto in questione è reato di pericolo, integrato dall'uso di atti simulati o fraudolenti per occultare i propri altrui beni, idonei a pregiudicare - secondo un giudizio "ex ante" - l'attività recuperatoria della amministrazione finanziaria; nonchè, Sez. 3, n. 13233 del 24/02/2016, Pass, Rv. 266771, con richiami ai numerosi precedenti conformi).

Quanto alla condotta del reato, accanto all'alienazione simulata, il legislatore ha individuato l'ulteriore condotta del compimento di "altri atti fraudolenti", diversi dalla alienazione simulata, la cui idoneità a sottrarre i beni al pagamento del debito tributario è stata valutata dal legislatore in via generale e astratta, la cui natura fraudolenta diretta a sottrarre il bene al pagamento delle imposte deve caratterizzare l'atto. Non v'è dubbio che nel novero degli "altri atti fraudolenti" debbano essere ricompresi sia atti materiali di occultamento e sottrazione dei propri beni (sparizione materiale di un bene senza alienazione), ma anche atti giuridici diretti, secondo una valutazione concreta, a sottrarre beni al pagamento delle imposte.

Ancora di recente sulla nozione di atto fraudolento sono intervenute le S.U. n. 12213/2018 che hanno testualmente affermato che "Con riguardo alla nozione di "atto fraudolento" contenuta nella disposizione dell'art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000, laddove, con terminologia mutuata dall' art. 388 c.p., si sanziona la condotta di chi, "al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto (...) aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva", questa Corte ha osservato che deve essere considerato atto fraudolento "ogni comportamento che, formalmente lecito (analogamente, del resto, alla vendita di un bene), sia tuttavia caratterizzato da una componente di artificio o di inganno" (Sez. 3, n. 25677 del 16/05/2012, Caneva, Rv. 252996), ovvero che è tale "ogni atto che sia idoneo a rappresentare una realtà non corrispondente al vero (perla verità con una sovrapposizione rispetto alla simulazione) ovvero qualunque stratagemma artificioso tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali alla riscossione" (Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016, dep. 2017, Di Tullio, Rv. 268798)".

Ciò premesso, va qui ricordato che il Tribunale cautelare ha ravvisato l'atto fraudolento nel complesso delle operazioni poste in essere dalla ricorrente e segnatamente l'atto di scissione parziale e proporzionale della società debitrice seguito dalla cessione del capitale sociale a prezzo vile e dal trasferimento della legale rappresentanza della società ad un prestanome, che ha avviato le procedure della liquidazione della medesima società, ormai "vuota" di beni e attività, in quanto deprivata del patrimonio trasferito alla Veneta Investimenti, e nella quale era rimasto il debito tributario. La valutazione sinergica e complessiva delle operazioni sociali messe in atto, è stata valutata dal Tribunale, condotta integrante l'atto fraudolento richiesto dall'art. 11 cit.

Non ignora, il Collegio, il precedente di questa sezione richiamato dalla difesa, ma ne evidenzia la non pertinenza nel caso concreto, laddove nel caso in scrutinio vengono in rilievo in stretta connessione due operazioni sociali e tra loro collegate.

La fattispecie richiamata dal ricorrente, e oggetto della pronuncia di questa sezione nella quale era stata compiuta unicamente una operazione di scissione societaria, è diversa dal caso in scrutinio nel quale l'atto fraudolento si è sostanziato in due diversi atti societari (l'atto di scissione proporzionale e quello successivo di cessione del capitale sociale, atti compiuti temporalmente dopo che era sorto il debito fiscale della società dalla quale si era scisso il patrimonio con attribuzione dello stesso ad altra società), la cui lettura sinergica ha condotto il

Tribunale a ravvisare il connotato di fraudolenza che è stato ritenuto sussistente in presenza di stratagemma artificioso del contribuente a sottrarre i beni sociali in tutto o in parte alle ragioni dell'erario.

Si tenga conto che l'operazione complessiva è stata realizzata nel 2015, dopo l'omessa dichiarazione e la realizzazione di una plusvalenza negli anni 2012-2013, che aveva già generato, nel 2013-2014, il debito tributario di cui la ricorrente medesima aveva piena contezza (si rammenta che era legale rappresentante dall'ottobre 2011) e che non aveva assolto e che neppure intendeva onorare vista l'omissione di denuncia.

Anche a seguire la tesi della sentenza citata dalla ricorrente, l'operazione societaria di scissione proporzionale con cessioni di quote, secondo il programma contrattuale delineato sopra, ancorchè scollegata dalla cessione del capitale sociale e dal trasferimento della rappresentanza legale e dalla successiva messa in liquidazione, cagionava già essa stessa un pregiudizio alle ragioni dell'erario, poichè, con la sottrazione della garanzia patrimoniale per effetto della scissione proporzionale realizzata, si rendeva difficoltosa, "in tutto o in parte" la riscossione coattiva del debito tributario che, proprio perchè posta in essere in epoca successiva all'insorgere del debito, non poteva che assumere già il connotato di "atto fraudolento" delle ragioni del creditore erario, a nulla rilevando che l'eventuale corrispettivo della cessione, peraltro meramente ipotizzato, fosse stato utilizzato al pagamento dei creditori, rivelando, semmai, proprio l'intento fraudolento, che sottendeva il compimento dell'atto" nella preferenza eventualmente accordata ad altri creditori diversi dall'erario. In ogni caso, va notato che nella struttura ontologica del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, l'"idoneità" delle condotte è riferita all'inefficacia della esecuzione esattoriale sia "in tutto" sia "in parte". Il che appunto sta a significare che anche una non totale diminuzione della garanzia patrimoniale generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale, deve pacificamente considerarsi condotta penalmente rilevante nell'ambito di questo titolo di reato (Sez. 3, n. 6798 del 16/12/2015, Arosio, Rv. 266134).

Non si tratta di far discendere dal compimento da una operazione societaria, di per sè neutra, l'atto fraudolento ex art. 11, ma di valutare se il compimento dell'atto straordinario, per come concretizzatosi nel caso concreto in eventuale sinergia con altri atti sociali e segnatamente, nel caso che ci occupa, con la successiva cessione del capitale sociale a prestanome a cui è stata trasferita la legale rappresentanza della società, con successiva messa in liquidazione della società scissa, possa costituire uno stratagemma artificioso, una condotta di inganno idonea a frustrare la garanzia patrimoniale e la riscossione "in tutto o in parte" coattiva del credito. In altri termini, anche il compimento di un'operazione di scissione societaria, valutata in relazione non soltanto al momento in cui l'atto di scissione viene posto in essere, ma anche in relazione alle vicende successive alla scissione medesima e al compimento di altri atti societari, può costituire quell'atto negoziale fraudolento e/o, simulato idoneo ad integrare il reato in questione (Sez. 3, n. 232 del 27/09/2017, P.M. in proc. Zattera, Rv. 272173; Sez. 3, n. 19595 del 09/02/2011, Vichi, Rv. 250471).

Tale conclusione non può dirsi contraddetta dal principio secondo cui, con specifico riferimento alla scissione, per i debiti tributari rispondono tutte le società beneficiarie ricorrendo un regime di solidarietà illimitato e senza beneficium excussionis, ex D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2, essendo la solidarietà limitata al valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna società beneficiaria, ex art. 2506-bis c.c., comma 3, per i soli debiti non tributari (Corte costituzionale n. 90 del 2018). La Corte costituzionale, con la citata sentenza (intervenuta nelle more della redazione della motivazione) nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 173, comma 13, TUIR e dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 15, comma 2, sollevate in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dalla CTP di Pisa, ha affermato che l'amministrazione finanziaria può vantare una situazione più favorevole rispetto ad altri creditori sociali, e tale trattamento differenziato appare giustificato, sul piano costituzionale del rispetto del principio di uguaglianza e di ragionevolezza, proprio dalla connotazione di specialità dei crediti tributari. La Corte rileva come "la necessità che sia assicurato il regolare adempimento delle obbligazioni tributarie si traduce infatti nell'esigenza di conservazione della piena garanzia ex art. 2740 c.c. sul patrimonio della società originaria". La mancata limitazione della responsabilità solidale appare, dunque, giustificata dalla specialità dei crediti tributari e risponde ad un criterio di adeguatezza e proporzionalità.

Non di meno, vige il principio della temporaneità dell'obbligazione solidale secondo il disposto del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 14, comma 1, il quale limita la responsabilità del cessionario dell'azienda per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonchè per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore. Cosicchè, tenuto conto che nel caso in esame il debito era sorto ben oltre due anni prima dell'operazione straordinaria, appare chiaramente la natura artificiosa e fraudolenta dell'intera operazione straordinaria complessivamente realizzata, essendo vanificata la responsabilità solidale e illimitata della società beneficiaria della scissione in ragione dell'epoca temporale nella quale l'operazione straordinaria è stata compiuta.

Conclusivamente, il Tribunale cautelare che con motivazione corretta ha ritenuto sussistente il fumus con riguar-

do al delitto di cui all'art. 11 cit., ravvisando la condotta di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, inteso come stratagemma artificioso del contribuente, tendente a sottrarre, in tutto o in parte, le garanzie patrimoniali alla riscossione coattiva del debito tributario, nel compimento di atto di scissione societaria proporzionale, come realizzata nell'atto posto in essere dalla ricorrente, seguita dalla successiva cessione del capitale sociale a prezzo vile a prestanome, trattandosi di atti posti in essere dopo che si era formato il debito tributario e che valutati sinergicamente evidenziavano in sè l'abuso di strumenti giuridici rientranti solo in apparenza nella fisiologia della vita aziendale o societaria.

9. Infine, l'aver in posto in essere la B., nella qualità di legale rappresentante, gli atti (operazione di scissione societaria e cessione del capitale sociale) che integrano il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento dell'imposte, costituiscono il presupposto applicativo nei suoi confronti della misura cautelare reale. Da qui la infondatezza del settimo motivo di ricorso.

10. Il ricorso, pertanto, deve essere rigettato, e la ricorrente condannata al pagamento delle spese processuali.

P. Q. M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 22 marzo 2018.

Depositato in Cancelleria il 10 luglio 2018

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

