

tf

n. 3
maggio/giugno
2021

tribuna finanziaria

CON IL PATROCINIO E L'EGIDA DI:



PRIMO PIANO

INSERTO ALLEGATO
Riforma della Giustizia Tributaria. I Giudici Tributari oggi e le proposte di modifiche legislative

IN QUESTO NUMERO:

- ❖ Avviso di accertamento nullo se manca la sottoscrizione dell'incaricato: normativa
- ❖ Limiti dell'imposta sostitutiva sulle attività finanziarie estere
- ❖ La Cassazione fa chiarezza sulla contabilità separata negli enti ecclesiastici non commerciali
- ❖ Il rapporto tra processo tributario e processo penale
- ❖ Il limite al reddito dei giudici tributari al vaglio della corte costituzionale
- ❖ Le riforme da non dimenticare
- ❖ Smartphone in mano quando si guida: tutti i divieti con multa

...e molto altro!



10 Giugno 2021 Inaugurazione della sede Ufficio tutela e consulenza legale e disciplinare



*Dedicata al vicebrigadiere Massimiliano Tona
deceduto in servizio*





Direttore Responsabile
Cav. Franco Antonio Pinardi

Direttore Editoriale
Giuseppe Pasero

Comitato di redazione
Alessandro Arrighi, Domenico Caputo,
Carla Melani, Franco Antonio Pinardi,
Maurangelo Rana, Dario Rivolta

Segreteria di redazione e revisione testi
Marica Pinardi, Panainte Raluca

Comitato tecnico-scientifico
Amedeo Luciano, Armosino Maria Teresa,
Arrighi Alessandro, Barbera Francesca, Baresi Virgilio,
Bellotti Alberto, Butera Guido, Busetto Bruno,
Campanaro Alessandro, Canfora Giovanni, Caputo
Domenico, Ciarlino Grazia, De Tilla Maurizio, De Vito
Angelo, Fiore Francesco, Furia Enrico, Gallo Graziano,
Gargani Giuseppe, Gasparo Giulio, Gissonna Gennaro,
Germi Carlo, Paolo Giordani, Guazzone Franco,
La Spina Emilia Maria, Leo Maurizio, Maruggi Gregorio,
Marchioni Giuseppe, Mariano Marco, Marongiu Gianni,
Marzano Antonio, Melani Carla, Molgora Daniele, Messina
Gabriele, Pasero Giuseppe, Pinardi Franco Antonio,
Maurangelo Rana, Aurora Renga, Rivolta Dario, Rustichelli
Roberto, Scotti Vincenzo, Giancarlo Senese, Simonazzi
Roberto, Trinacato Stefania, Villani Maurizio, Vingiani Luigi,
Zari Massimiliano

Hanno collaborato a questo numero
Dott.ssa Attanasi Federica, Dott. Tiziano De Cicco,
Cav. Franco Antonio Pinardi, Avv. Maurizio Villani,
Avv. Antonella Villani, Avv. Maurangelo Rana,
Avv. Gabriele Messina

Autori e fonti diverse: www.fiscoetasse.com,
www.commercialistatelematico.com, www.laleggepertutti.it,
www.printfriendly.com, www.informazionefiscale.it,
www.grossetonotizie.com, www.studiocataldi.it,
www.notizie.it, www.clubalfa.it, www.notizie.it

Autori: Angelo Ciarafoni, Paolo Remer, Eleonora Capizzi

Internet realizer

Soluzioni & Servizi Srl
www.soluzioni-e-servizi.it - info@soluzioni-e-servizi.it

Tribuna finanziaria

www.tribunafinanziaria.it - redazione@tribunafinanziaria.it
www.cugit.it - www.magistraturatributaria.it

**Impaginazione grafica,
fotocomposizione e stampa:**

Flavia Barbieri - Marco Pettenon srls
Affiliato autorizzato Mail Boxes Etc. 0016
via Bellotti, 4 - 20129 - Milano

Editore

Soluzioni & Servizi Srl
Via Cortina d'Ampezzo, 13 - 20139 Milano
Tel. 3519601822 - Fax 0248464213
info@soluzioni-e-servizi.it

Abbonamenti - Pubblicità nazionale

Soluzioni & Servizi Srl
Via Cortina d'Ampezzo, 13 - 20139 Milano
Tel. 3519601822 - Fax 0248464213
info@soluzioni-e-servizi.it

Chiuso in stampa 28 febbraio 2020

Autorizzazione del Tribunale di Milano
N. 388 del 27/1994 - Periodico bimestrale
Anno LIX - Numero 3/2021

Abbonamento semplice 120,00 € + iva
Sostenitore 200,00 € + iva
Benemerito 300,00 € + iva

FISCO / Tributi

- ❖ Avviso di accertamento nullo se manca la sottoscrizione dell'incaricato: normativa 4
- ❖ Limiti dell'imposta sostitutiva sulle attività finanziarie estere 7
- ❖ Accertamento di rettifica valore immobile: come difendersi 9
- ❖ Rimborsi spese per trasferte di lavoro: tassazione 14
- ❖ La Cassazione fa chiarezza sulla contabilità separata negli enti ecclesiastici non commerciali 16
- ❖ Gli "alloggi sociali" dell'Agenzia Regionale per La Casa e L'abitare - c. d. Arca -
sono esenti dal pagamento dell'IMU 25

GIUSTIZIA TRIBUTARIA / Processo Tributario

- ❖ Perché ora arrivano le toghe del Fisco: chi rischia 30
- ❖ Il rapporto tra processo tributario e processo penale 31
- ❖ Revocazione della sentenza per errore di fatto 34
- ❖ Annullate le sanzioni a carico di un'azienda priva di risorse per pagare le tasse 36
- ❖ Il limite al reddito dei giudici tributari al vaglio della corte costituzionale 39
- ❖ Riforma della giustizia tributaria: progetto di legge per la riforma della giustizia tributaria 42

GIUSTIZIA CIVILE / Pocesso di pace

- ❖ Le riforme da non dimenticare 44
- ❖ Smartphone in mano quando si guida: tutti i divieti con multa 46
- ❖ Maltrattamenti in famiglia e atti persecutori 47
- ❖ Concorso di colpa al pedone che attraversa fuori dalle strisce 49
- ❖ Multe codice della strada: ricorso Prefetto o Giudice di Pace, cosa accade col rigetto 51
- ❖ Facebook chiude il profilo: l'utente va risarcito 54
- ❖ Covid-19: il datore di lavoro e la vaccinazione 56

NSC - Nuovo sindacato Carabinieri

- ❖ 10 giugno 2021: inaugurazione della sede Ufficio tutela e consulenza legale e disciplinare 60

Lo Spigolatore

- ❖ La miserevole fine di Enrico VII a Buonconvento 62

Seguici sulle nostre pagine Facebook:

www.facebook.com/cugit

www.facebook.com/giudicidipace

www.facebook.com/tribunafinanziaria

...e ricorda: chi non comunica non esiste!



www.tribunafinanziaria.it

Iscriviti alle nostre Confederazioni dei Giudici Tributari e dei Giudici di Pace, partecipa così attivamente alla vita della giustizia tributaria e di pace per dare al Paese e ai cittadini tutti leggi migliori, maggiori garanzie, certezza del diritto e delle libertà Costituzionali.

www.cugit.it - www.giustiziadipace.it

IUSTITIA EST NORMA VITAE AD PACEM

Organo Ufficiale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari - C.U.G.I.T.; della Confederazione Giudici di Pace - C.G.d.P.; del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo Sport - TAILS e del Nuovo Sindacato Carabinieri NSC. Periodico di informazione economico, fiscale, giuridico-tributaria e di prassi amministrativa, edita sotto l'alto patrocinio dell'U.F.E. Unione del Personale Finanziario in Europa, che rappresenta 40 sindacati operanti in 17 Paesi Europei in rappresentanza di oltre 450.000 dipendenti delle rispettive Amministrazioni fiscali e doganali; con l'egida dell'Associazione Nazionale per l'assistenza dei Finanziari e Pubblici Dipendenti dello Stato e Parastato A.N.A.F.I.



Avviso di accertamento nullo se manca la sottoscrizione dell'incaricato: normativa

L'avviso di accertamento IMU è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'Ufficio e l'onere della prova è a carico del comune.

Quest'ultimo è tenuto a produrre in giudizio la delibera (giunta) del conferimento dell'incarico al funzionario che ha firmato l'atto impositivo.

L'art. 42 del Dpr n. 600/1973 stabilisce che l'avviso di accertamento è nullo se non reca la sottoscrizione del Capo dell'Ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, e, ove la sottoscrizione non sia quella del primo, ma di altro funzionario, *"incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio"*.

Il solo possesso della qualifica non abilita il funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione in quanto il dovere di organizzazione deve essere riferibile al capo dell'ufficio.

In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI) l'art. 11 del D.Lgs n. 50471992 prevede da parte della giunta la nomina di un funzionario cui sono conferiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta, il quale sottoscrive le richieste, gli avvisi e i provvedimenti, appone il visto.

In materia di diritti del contribuente e di contraddittorio endoprocedimentale per i tributi locali non sussistono precise norme dispositive.

Una delle poche norme è l'art. 1, comma 4, dello Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000), il quale stabilisce che gli enti locali devono adeguare i propri statuti e gli apparati normativi-regolamentari ai principi in esso contenuti.

Si ricorda che al momento manca una norma di carattere generale che disciplini un confronto preventivo con il contribuente nei procedimenti di controllo fiscale e in ordine a tributi di ogni genere e specie (inclusi anche quelli locali).

La giurisprudenza di legittimità in materia ha espresso orientamenti divergenti ponendo in

evidenza la differenza tra tributi armonizzati e non, ed, in particolare, in tema di ICI è stata ribadita l'esclusione della nullità dell'avviso di accertamento non preceduto dal contraddittorio in quanto non ci trova in presenza di un tributo armonizzato (Cassazione ord. n. 26579/2018).

Dal canto suo i giudici di merito hanno affermato in materia di ICI la sussistenza dell'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale sia per i tributi erariali che per quelli locali anche in presenza di accertamento c.d. a tavolino. Il principio del contraddittorio è posto a garanzia e tutela del contribuente, risultando elemento essenziale e imprescindibile per la regolarità del comportamento dell'Amministrazione (cfr. CTR Lombardia n. 32272019; n. 1864/2019).

Si segnalano comunque pronunciamenti di diverso orientamento che negano l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo ai fini dell'accertamento dei tributi (CTR Napoli n. 413/2020; CTR Cagliari n. 333/2020).

Accertamento nullo: il caso di studio

Nella fattispecie in esame ([CTR Reggio Emilia n. 958/2020](#)) il contribuente proponeva ricorso avverso alcuni avvisi di accertamento con cui il Comune aveva richiesto il pagamento di Imu e Tasi per più anni.

Il ricorrente eccepiva il difetto di motivazione dell'atto impositivo per mancata allegazione della delibera e del regolamento comunale e la mancata allegazione dell'atto di conferimento al funzionario responsabile.

L'ente locale eccepiva, inoltre, la mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale con conseguente violazione dei principi comunitari.

La CTP rigettava il ricorso affermando che la mancanza della delibera comunale e dell'atto di conferimento integrino causa di nullità dell'accertamento.

Il contribuente ha proposto appello riproponendo i motivi del primo grado.

I giudici tributari hanno rilevato, preliminarmente, che i poteri conferiti al funzionario sono



preponderanti e sono specificamente indicati nell'art. 11, comma 4, del D. Lgs n 504/1992.

Tale disposizione, tuttora vigente, stabilisce che la giunta comunale, organo esecutivo, designa con delibera un funzionario a cui sono attribuiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale dell'imposta; detto funzionario sottoscrive anche le richieste, gli avvisi apponendo il visto di esecutività sui ruoli e disponendo i rimborsi.

Nel caso in cui il contribuente contesti, anche in forma generica, la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento, grava sull'Amministrazione l'onere di fornire la prova dell'esistenza della delega in capo al funzionario delegato (Cassazione n. 9736/2016).

Atteso quanto stabilito dall'art. 42 del Dpr n. 600/1973 - che prevede la nullità dell'avviso di accertamento se non reca la sottoscrizione del Capo Ufficio o di funzionario da lui delegato e che la prova è carico dell'Amministrazione -, i giudici hanno ritenuto che la sanzione legale della nullità dell'accertamento trova, in particolare, giustificazione nel fatto che gli avvisi di accertamento rappresentano la più ampia espressione del potere impositivo, ed incidono nella realtà economico-sociale, per cui la qualità professionale di colui che emana l'atto costituisce una garanzia per il contribuente

La CTR - non avallando le motivazioni dei giudici di primo grado i quali avevano richiamato in modo fuorviante l'art. 7 della legge n. 212/2000 ("Chiarezza e motivazione degli atti"- Statuto del contribuente) -, ha ritenuto che, attesa la specifica eccezione del contribuente circa i poteri di esazione dei tributi in capo al soggetto delegato a rappresentare l'ente, il Comune non ha provveduto a produrre in giudizio l'atto di conferimento (delibera di giunta).

Per quanto sopra la mancata allegazione dell'atto di nomina del funzionario comporta l'invalidità dell'atto di accertamento e la conseguente nullità dello stesso, con la conseguente riforma della sentenza impugnata.

La Giurisprudenza sulla nullità dell'atto impositivo

In tema di carenza dei poteri del firmatario dell'atto impositivo, il giudice di legittimità afferma che nelle nullità del diritto tributario, di qualsiasi natura, opera il principio generale della «*crystallizzazione*» (c.d. consolidamento) del-

la pretesa del titolare del potere: in sostanza, anche l'atto astrattamente nullo se non oggetto di specifica censura ed impugnativa giurisdizionale da parte del contribuente, si evolve e si trasforma in un atto sano e creatore di effetti giuridici.

In materia tributaria, alla sanzione di nullità non si applica il regime di diritto amministrativo di cui alla L. n. 241 del 1990, art. 21 septies e al D.Lgs. n. 104 del 2010, art. 31, comma 4, che risulta incompatibile con le specificità degli atti tributari relativamente ai quali il legislatore, nella sua discrezionalità, ha configurato una categoria unitaria di invalidità - annullabilità, sicché il contribuente ha l'onere della tempestiva impugnazione nel termine decadenziale di cui al D.Lgs. n. 546/1992, art. 21 onde evitare il definitivo consolidarsi della pretesa tributaria, senza che alcun vizio possa, poi, essere invocato nel giudizio avverso l'atto consequenziale, o, emergendo dagli atti processuali, possa essere rilevato d'ufficio dal giudice (Cassazione n. 1532/2021).

L'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del Dpr n. 600/1973, art. 42, se non reca la sottoscrizione del *"capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato"* e, nel caso in cui la sottoscrizione non sia *"quella del capo dell'ufficio titolare"*, ma di *altro funzionario "incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio"* o l'appartenenza dell'impiegato delegato alla carriera direttiva.

È stato, altresì, affermato che il solo possesso della qualifica non abilita il funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione, dovendo il dovere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio infatti, la sottoscrizione dell'avviso di accertamento, atto della P.A. a rilevanza esterna, da parte di un funzionario diverso da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo, ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato, non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità dall'art. 42, commi 1 e 3, dinanzi citato.

La sanzione legale della nullità dell'avviso di accertamento trova giustificazione nel fatto che gli avvisi di accertamento costituiscono la più ampia e complessa espressione del potere im-

positivo, ed incidono con particolare profondità nella realtà economica e sociale, sicché la qualità professionale di chi emana l'atto costituisce una essenziale garanzia per il contribuente (Cassazione n. 6697/2020; Cassazione n. 1874 del 2014).

“In caso di mancata indicazione del nominativo del soggetto delegato e della durata della delega, ove ci sia contestazione da parte del contribuente circa i requisiti di legittimazione del sottoscrittore, incombe sull'Amministrazione l'onere di fornire la prova dell'esistenza di tale requisito in capo al sottoscrittore” (Cassazione n. 27766/2020).

In tema di accertamento tributario, la delega di firma o di funzioni deve necessariamente indicare il nominativo del delegato, pena la sua nullità, che determina, a sua volta, quella dell'atto impositivo, per cui non può consistere in un ordine di servizio in bianco, che si limiti ad indicare la qualifica professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare l'esistenza dei poteri del sottoscrittore (Cassazione n. 5200/2018).

La delega ex art. 42 del D.P.R. 600/73 ha natura di delega di firma e non di funzioni, poiché realizza un mero decentramento burocratico senza rilevanza esterna.

L'atto firmato dal delegato è:

“imputabile all'organo delegante, con la conseguenza che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione di detta regola di firma può avvenire anche mediante gli ordini di servizio, senza necessità di indicazione nominativa, essendo sufficiente l'individuazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale consente la successiva verifica della corrispondenza tra sottoscrittore e destinatario della delega stessa”.

Nel caso di specie, infatti, l'Amministrazione non solo aveva legittimamente adottato un atto contenente delega di firma funzionale all'espletamento dell'attività amministrativa in oggetto, ma erano anche certi sia il soggetto delegante che il delegato e quest'ultimo rivestiva la qualifica richiesta per l'esercizio dei poteri delegati (CTR Toscana n. 333/04/2020; Cass. n. 11013/2019).

Fonte www.commercialistatelematico.com

Il disconoscimento di un credito IVA

Il disconoscimento di un credito iva operato non per contestazione di merito ma sul mero riscontro formale dell'omessa presentazione della dichiarazione fiscale in cui il credito IVA è sorto e preteso, richiede l'emissione di un previo avviso di recupero o quanto meno di un avviso bonario?

La fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA consente all'Amministrazione finanziaria l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratte e la conseguenziale emissione di cartella di pagamento, senza la necessità della previa notifica dell'avviso di accertamento, trattandosi di controllo formale basato su dati in possesso dell'anagrafe tributaria?

L'eventuale contestazione di un credito IVA esistente e, però, non inserito in Unico (in quanto non presentato) circa la sua detraibilità necessita di un avviso di accertamento motivato con obbligo di contraddittorio obbligatorio o può essere sufficiente la “semplice” cartella di pagamento?

A tali interrogativi fornisce una risposta il presente contributo alla luce di recenti interventi del giudice di legittimità.

Disconoscimento della detraibilità del credito IVA: principio

Il disconoscimento della detraibilità del credito IVA non richiede il preventivo avviso di accertamento trattandosi di procedura con atto liquidatorio ai fini dell'iscrizione a ruolo a titolo definitivo. Tale assunto è stato precisato dalla Corte di Cassazione con ordinanza n 3185 del 9 febbraio 2021.



Limiti dell'imposta sostitutiva sulle attività finanziarie estere

A cura dell'Avv. Maurangelo Rana e del Dott. Tiziano De Cicco

Con la risoluzione n. 12 del 18 febbraio 2021, l'Agenzia delle Entrate ha definito l'ambito di applicazione per il regime dei neo domiciliati ex art. 24-bis D.P.R. n. 917/1986 (d'ora in avanti "TUIR").

Com'è noto, la summenzionata norma dispone che le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR, possono optare per l'assoggettamento all'imposta sostitutiva, prevista per i redditi prodotti all'estero ex art. 165, comma 2, TUIR, purchè non risultassero fiscalmente residenti in Italia per un tempo almeno pari a nove periodi di imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione. La scelta del regime opzionale in questione sostituisce l'IRPEF ed è calcolata in via forfetaria, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, nella misura di cento mila euro per ogni periodo di imposta in cui ha efficacia il regime opzionale (la cui efficacia dura quindici anni dalla validità del primo periodo di imposta).

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha provveduto ad analizzare i criteri di territorialità dei redditi di natura finanziaria, con riferimento alle attività oggetto di un contratto di custodia, di gestione, o di amministrazione e consulenza, stipulato con intermediari italiani, anche qualora depositate presso un conto estero.

L'art. 165, comma 2 del TUIR, in particolare, dispone che i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 TUIR per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato.

L'art. 23, comma 1, lett. b) TUIR fornisce l'elencazione dei redditi prodotti da soggetti non residenti che vengono assoggettati a tassazione in Italia; nella specie, la predetta norma dispone che si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

- a) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti o da stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti;
- b) i redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da "beni" che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti.

Per quanto concerne i redditi di capitale, la Circolare

Ministeriale n. 207/E del 26 ottobre 1999 ha stabilito che il presupposto di imponibilità deriva dalla circostanza che il reddito sia prodotto nel territorio dello Stato, ovvero che l'impiego di capitale da cui derivano i proventi sia effettuato in Italia essendo necessario, inoltre, che la corresponsione dei proventi sia effettuata da uno dei soggetti di cui all'art. 23, comma 1, lett. B) del TUIR. In altri termini, ai fini dell'imponibilità del reddito di capitale, è necessario che la predetta corresponsione si riferisca ad un reddito che rappresenti, per il soggetto residente che lo eroga, l'adempimento del proprio obbligo contrattuale assunto, riguardante la remunerazione delle somme e dei valori ricevuti per l'impiego di capitale. Non è sufficiente, secondo l'Amministrazione Finanziaria, che i predetti redditi vengano pagati dai soggetti residenti quando questi svolgano la funzione di meri incaricati al pagamento.

Al contrario, sono considerati di fonte estera, e quindi rientrano nel regime dell'opzione sostitutiva ex art. 24-bis TUIR, i redditi di capitale corrisposti da Stati esteri o da soggetti non residenti nei confronti dei neo-domiciliati; secondo il parere dell'Agenzia, detti redditi rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta sostitutiva non solo nel caso in cui essi risultino prodotti all'estero, ma anche qualora le attività finanziarie estere, da cui essi derivano, siano oggetto di un contratto di custodia, di gestione, di amministrazione e consulenza con intermediari italiani, pur essendo depositate presso un conto estero; ovvero, di un contratto di assicurazione sulla vita, a contenuto finanziario, stipulato con compagnie assicurative che operano in regime di LPS, anche laddove la riscossione dei proventi sia affidata ad intermediari italiani.

Per quanto concerne i redditi diversi l'Agenzia, sulla base di quanto sancito dalla Circolare Ministeriale summenzionata, precisa che si considerano prodotti nel territorio dello Stato quelli derivanti da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione, a titolo oneroso, di partecipazioni in società residenti.

Quindi, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti di soggetti non residenti, sono rilevanti le cessioni di partecipazioni in società residenti (ad eccezione di



quelle escluse dall'art. 23 TUIR), a prescindere dalla circostanza che i titoli o i diritti rappresentativi della partecipazione si trovino nel territorio dello Stato.

La Risoluzione n. 12 in esame evidenzia che, affinché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società estere, ovvero di titoli non aventi natura partecipativa, da parte di neo – residenti, rientrino nel regime ex art. 24-bis, è necessario che tali attività non siano oggetto di un conto di deposito aperto presso un intermediario italiano.

Diversamente, indica l'Agenzia, sono da considerarsi redditi prodotti all'estero: quelli derivanti dalla gestione individuale del portafoglio, ove l'intermediario italiano riceva un mandato di gestione discrezionale delle attività finanziarie depositate all'estero; quelli derivanti dall'amministrazione delle attività finanziarie, in cui l'intermediario italiano esegue gli ordini del cliente non avendo alcun potere discrezionale; quelli derivanti dalla attività di consulenza finanziaria e di monitoraggio degli investimenti da parte dell'intermediario italiano, senza che questi abbia il potere di movimentare le attività.

In ultima analisi, con riferimento alle imposte sulle successioni e donazioni, l'Agenzia rileva che, nel periodo di validità dell'opzione ex art. 24-bis TUIR di cui abbia usufruito il dante causa, l'imposta sulle successioni e donazioni si applica limitatamente ai beni

e diritti esistenti nel territorio dello Stato al momento dell'apertura della successione o della donazione, ai sensi di quanto previsto dall'art. 2, comma 3, Dlgs. n. 346/1990.

In altri termini, l'Amministrazione finanziaria, riconoscendo un criterio di specialità all'art. 2, comma 3 cit., esclude dall'applicazione dell'imposta sostitutiva ex art. 24 – bis TUIR tutti i beni elencati dalla predetta norma di legge, al momento della donazione o dell'apertura della successione.

In definitiva, non si può sottacere sul fatto che non sempre le attività finanziarie estere, detenute su un conto di deposito aperto presso un intermediario finanziario italiano, siano assoggettabili all'imposta sostitutiva ex art. 24-bis TUIR da parte dei neo-domiciliati: per i redditi di capitale, infatti, l'art. 24-bis cit. sarà applicabile sia ai redditi prodotti all'estero, sia ai redditi derivanti da attività finanziarie estere, che siano oggetto di uno dei contratti summenzionati, stipulati con intermediari italiani; per i redditi diversi, invece, l'imposta sostitutiva sarà applicabile per le plusvalenze derivanti dalle cessioni di partecipazioni in società estere, purché non siano oggetto di un conto di deposito aperto presso intermediari italiani.

Avv. Maurangelo Rana
Dott. Tiziano De Cicco

Fisco, PNRR punta a ridurre del 19% l'evasione e combattere il lavoro nero

Questi, in attesa della riforma fiscale, gli obiettivi contenuti nelle schede tecniche del Piano nazionale di ripresa e resilienza presentato a Bruxelles

Abbatte del 19% l'evasione fiscale e riduce il lavoro nero. Questi, in attesa della riforma fiscale, gli obiettivi contenuti nelle schede tecniche del Piano nazionale di ripresa e resilienza presentato a Bruxelles.

Per rendere più efficiente il meccanismo di riscossione e accelerare la lotta all'evasione il Recovery Plan italiano punta in primo luogo sulla digitalizzazione.

Uso del digitale, data mining, indagini mirate basate sull'elaborazione dei dati, scambio di informazioni fra le amministrazioni e collaborazione con i contribuenti attraverso le lettere di compliance dell'Agenzia delle entrate, sono gli strumenti con cui l'esecutivo Draghi risponde alle lamentele europee riguardo all'inefficienza italiana in tema di evasione. Evasione che, così facendo, il governo stima di riuscire a ridurre del 19% rispetto al 2019 entro il 2026.

Una spinta all'osservanza degli adempimenti fiscali verrà, inoltre, data dagli investimenti nella digitalizzazione della Pa. Tra i progetti previsti spicca, in particolare, la creazione, entro il primo trimestre del 2022, di un database e un'infrastruttura dedicata alle precompilate.

La tabella di marcia prevede, poi, entro i primi sei mesi del 2023 l'arrivo della dichiarazione precompilata per 2,3 milioni di partite iva (su 4 milioni) per le dichiarazioni 2022. Entro il 2024 arriverà, invece, un aumento del 20% delle compliance letters, da cui il Recovery ipotizza un calo del 5% dei "falsi positivi" e un aumento del 15% del gettito.

Sempre in chiave di digitalizzazione della Pa il PNRR punta alla sicurezza informatica con lo stanziamento di 600 milioni e la realizzazione di una nuova entità per la cybersecurity nazionale – attualmente oggetto di dibattito politico – che informerebbe l'intera architettura di sicurezza informatica nazionale facendo da raccordo con le strutture europee.

Tra le altre misure, per giugno del prossimo anno, è attesa l'introduzione di effettive sanzioni amministrative per gli esercizi che non consentono pagamenti digitali, resi obbligatori nel decreto fiscale del 2019.

Sul fronte del lavoro nero, entro metà 2025, è previsto un aumento del 20% delle ispezioni con l'obiettivo di ridurre, entro inizio 2026, l'incidenza di 2-6 punti percentuali, tagliando di almeno un terzo il divario con la media europea. Nel PNRR, oltre a misure per far ripartire la spending review, anche la drastica riduzione delle cause pendenti nei tribunali amministrativi regionali e di quelle che finiscono in Consiglio di Stato e Cassazione. *Fonte: <https://quifinanza.it/>*

Accertamento di rettifica valore immobile: come difendersi

Quando i criteri utilizzati dall’Agenzia delle Entrate per calcolare le maggiori imposte sono insufficienti o inidonei si può ottenere l’annullamento dell’atto.

Quando si realizza una compravendita immobiliare l’Agenzia delle Entrate, se non è “convinta” che il valore dichiarato dalle parti nell’atto sia congruo, svolge un apposito accertamento per verificare se vi sia stato uno scostamento e, in caso positivo, ritiene che c’è materia imponibile da recuperare a tassazione.

Ma quando arriva un **accertamento di rettifica di valore immobile, come difendersi?** Per prima cosa bisogna verificare quali parametri ha preso in considerazione l’Agenzia per quantificare la base imponibile; da qui, scaturisce il calcolo delle imposte da pagare riportate nell’avviso inviato al contribuente.

Ma se il ragionamento è carente, tutto l’accertamento cade. I criteri che ti spiegheremo sono infatti molto rigorosi e se non vengono correttamente seguiti l’atto di rettifica potrà essere impugnato in modo da ottenerne l’annullamento ad opera del giudice tributario.

I criteri di accertamento dei valori immobiliari
L’Amministrazione finanziaria adotta una varietà di criteri stabiliti dalla legge, che pongono a confronto quanto dichiarato nell’atto di compravendita con una serie di elementi statistici e fattuali, in modo da effettuare una **comparazione** con le compravendite similari avvenute di recente nella stessa zona e per immobili del medesimo tipo e di analoga consistenza.

Ma se questa metodologia – che come vedremo è prevista dalla legge – non è applicata in modo rigoroso e non è basata su un adeguato campione di riscontro, l’accertamento svolto può essere annullato: così ha deciso una recente sentenza tributaria di merito della Commissione Tributaria Regionale della Liguria ¹.

La rettifica del maggior valore dell’immobile

La nuova pronuncia si muove nel solco già tracciato dalla Suprema Corte di Cassazione², che

aveva affermato come l’Ufficio impositore non può basarsi esclusivamente sulle quotazioni Omi, cioè sulle osservazioni periodiche del **mercato immobiliare** di riferimento: il **valore dell’immobile**, infatti, può variare in funzione di molteplici parametri che vanno tenuti in considerazione nella determinazione del valore di compravendita. Inoltre, gli Ermellini hanno più volte affermato³ che i **criteri di valutazione** e di determinazione del maggior valore adottati dall’Amministrazione finanziaria non possono essere astratti, bensì devono essere compiutamente esposti e motivati nell’**avviso di accertamento**, in modo da rendere edotto il contribuente del ragionamento applicato nella ricostruzione del maggior imponibile da sottoporre a tassazione.

Il confronto con altre compravendite

La nuova sentenza dei **giudici tributari** liguri afferma che non è sufficiente confrontare la compravendita oggetto di accertamento con un **unico immobile**, anche se esso era stato venduto dal medesimo soggetto e faceva parte del medesimo complesso immobiliare. Occorre, invece, effettuare sempre la **comparazione** con una pluralità di trasferimenti, avvenuti a parità di condizioni e di caratteristiche del fabbricato o del terreno.

Del resto, è la legge stessa⁴ che impone di confrontare il bene in esame con una molteplicità di immobili quando parla, con definizione al plurale, di «**trasferimenti** a qualsiasi titolo anteriori di non oltre tre anni alla data dell’atto o a quella in cui se ne produce l’effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi **immobili** o altri di **analoghe caratteristiche** e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai Comuni».

Quando l’accertamento di rettifica di valore è annullabile

Così nella vicenda decisa non c’è stato scampo



per l'**Agenzia delle Entrate**: la Commissione Tributaria Regionale ha accolto il ricorso presentato dai contribuenti ed ha spiegato che la ricostruzione del valore di mercato di un'immobile risulta «aleatoria» se effettuata in base ad una **singola compravendita**, «nella quale potrebbero, nei fatti, entrare in gioco le particolari situazioni del venditore o dell'acquirente».

Nel caso esaminato, l'Agenzia aveva svolto una comparazione esclusivamente con un solo altro immobile, che era situato nello stesso stabile ed era stato venduto dalla stessa società alienante, nonostante vi fosse una notevole **differenza di superficie** tra le due rispettive unità (56 metri quadrati a fronte di 122) ed anche una diversa configurazione ed esposizione dei locali.

Cosa fare per difendersi dagli accertamenti dell'Agenzia Entrate sulle compravendite immobiliari e per prevenirli.

Hai venduto una casa, un negozio, un magazzino o un terreno. Sei andato dal notaio ed hai stipulato un regolare atto di compravendita. Hai anche pagato le imposte calcolate sul valore dichiarato.

Hai ormai dimenticato tutta la faccenda, ma un giorno ti arriva un accertamento dell'Agenzia delle Entrate sulla vendita di questo immobile.

In sostanza, ti dicono che il **valore del bene immobile** da te indicato non è corretto: avevi dichiarato un prezzo, ma il Fisco lo ha ritenuto troppo basso ed ha provveduto a rettificarlo. Le motivazioni dell'atto ti spiegano perché è come hanno operato questo ricalcolo. Ti espongono, cioè, i criteri in base ai quali hanno stabilito che il valore reale dell'immobile era più alto di quello che avevi indicato tu. Insomma, ti contestano un'evasione per aver dichiarato un prezzo inferiore a quello che avresti realmente percepito.

Di conseguenza, ti viene addebitata la maggiore imposta (l'imposta di registro e l'Irpef se sei una persona fisica, anche l'Ires, l'Iva e l'Irap se hai un'azienda o sei un lavoratore autonomo), ti vengono applicate le sanzioni – piuttosto pesanti in questi casi – e ti viene richiesto il pagamento di tutto ciò, comprensivo degli interessi.

Il problema dell'**accertamento** sulla **vendita dell'immobile** è molto serio perché spesso si tratta di importi pesanti (la base di calcolo è il prezzo di compravendita) e l'Agenzia Entrate può agire con gli strumenti di riscossione coattiva se il credito richiesto rimane impagato. Vediamo allora cosa si può fare: quali sono gli strumenti di difesa del contribuente avverso questa pretesa e in che

modo è possibile neutralizzarla in partenza, eliminando in radice, già al momento della compravendita, il pericolo che in futuro arrivi un avviso di accertamento o una cartella.

Quando e perché scatta l'accertamento

L'accertamento scatta quando il **prezzo dichiarato** in sede di **compravendita dell'immobile** risulta troppo basso rispetto ai valori calcolati dall'Agenzia delle Entrate. Il prezzo dichiarato dalle parti nell'atto viene considerato non veritiero, **inferiore** a quello pagato realmente. Il Fisco pensa che il venditore abbia dichiarato poco per evadere le imposte dovute (a partire da quella di Registro, che è commisurata al valore della transazione, per arrivare all'Iva se si tratta di un'operazione in ambito imprenditoriale).

Ma come fa in concreto a valutare questa sproporzione e a stabilire il **prezzo effettivo**? Gli strumenti a disposizione dell'Agenzia sono diversi e sono utilizzabili contro il contribuente, quando servono a far emergere una **differenza consistente** tra il prezzo dichiarato ed il valore reale o stimato di quel bene immobiliare.

Parliamo di differenze notevoli, non piccole o minime. Infatti, il **prezzo reale** di una compravendita può essere in parecchi casi davvero **inferiore a quello di mercato**, per una molteplicità di comprensibili motivi: ad esempio, il venditore ha avuto fretta di vendere per ottenere al più presto liquidità o per liberarsi di un bene che non gli interessa affatto e così **ottenere un prezzo di realizzo** anche basso ma immediato, oppure l'immobile era in cattive condizioni e questo ha giustificato la riduzione del prezzo.

Non c'è un prezzo imposto per le **compravendite immobiliari**: le parti sono libere di determinarsi, ma il Fisco è molto attento e le controlla quasi sempre. Vediamo allora quali sono questi **parametri utilizzati dal Fisco** e come ragiona l'Agenzia delle Entrate per accertare i valori immobiliari ed i conseguenti prezzi delle compravendite sulla cui base vengono calcolate le imposte.

Le quotazioni immobiliari Omi

Le quotazioni Omi (Osservatorio mercato immobiliare) vengono elaborate su base semestrale e individuano per ogni zona territoriale omogenea di ciascun Comune italiano un **intervallo di prezzo** al metro quadro. Per ognuna di queste zone c'è una fascia di prezzi, un "range" da un minimo a un massimo (es. 1400/1700 euro al mq), che tiene conto anche della tipologia immobiliare (es. civili





abitazioni, negozi commerciali, magazzini, ecc.) e dello stato di conservazione.

I dati sono sempre “freschi” perché vengono alimentati ed aggiornati dalle continue compravendite effettuate in quella zona nel periodo di osservazione. Infatti vengono acquisiti automaticamente ogni volta che ciascun atto viene portato dal notaio alla registrazione. Queste cifre sono chiamate dalla legge tributaria “valori normali”¹ perché sono **valori medi** e di riferimento, ma servono comunque per offrire una prima base che indica se il prezzo stabilito può ritenersi congruo o no.

L’Agenzia delle Entrate considera questi dati come **valori di massima**, cioè non come stime precise e puntuali. Però sono indicazioni che rappresentano un importante **indizio**: quando risulta una compravendita fatta per un prezzo “fuori fascia”, il Fisco seleziona quell’operazione, la mette sotto la lente per effettuare gli approfondimenti del caso. Inizia, cioè, un preaccertamento: come quando un sintomo di una malattia induce ad effettuare esami più approfonditi.

L’Agenzia Entrate sa bene che non potrebbe fondare un accertamento solo ed esclusivamente sulle **quotazioni Omi**, ma che occorre qualcosa – anzi molto – di più di queste indicazioni di massima. Arriva allora ad indagare sugli elementi che possono descrivere proprio quel preciso immobile e fornire il suo valore. In pratica quello che occorre è disporre di una **stima specifica** effettuata da un tecnico professionista. Da qui si potrà avere un valore specifico che riguarda proprio quell’immobile.

La perizia per il mutuo

Nella stragrande maggioranza dei casi non è il Fisco a doversi preoccupare di **elaborare una perizia**. Il valore della **stima dell’immobile** risulta espressamente dalla perizia effettuata per ottenere il **mutuo bancario** che ha finanziato l’acquirente. Questo è un dato particolarmente “forte” perché è basato su un accertamento concreto, effettuato proprio su quello specifico immobile e non su altri similari.

Inoltre, queste perizie vengono redatte e sottoscritte da **professionisti qualificati** ed esperti nel settore: la banca ha interesse ad ottenere valutazioni quanto più possibile attendibili sul reale valore di quel bene immobile, sul quale potrebbe soddisfarsi grazie all’ipoteca ed alle successive procedure esecutive, se le rate del mutuo rimanesse impagate.

È piuttosto difficile per il **contribuente** riuscire a “smontare” questo dato di partenza costituito da

una perizia apposita, specifica e documentata e proveniente da un soggetto terzo rispetto alle parti della compravendita immobiliare. Difficile ma non impossibile, perché, come vedremo tra poco, possono subentrare diversi fattori che giustificano una riduzione del valore dell’immobile e dunque del prezzo di compravendita.

Tieni presente che l’**importo del mutuo** concesso non dovrebbe mai superare quello del prezzo dichiarato: se tu hai venduto un immobile a 100.000 euro e il tuo acquirente ha ottenuto un finanziamento attraverso mutuo per 120.000 euro – considerando poi che di solito i mutui vengono erogati non per il 100% ma solo fino all’80% al massimo del valore dell’immobile – questo significherà che, per il perito della banca e dunque per la banca stessa, quell’immobile vale almeno 150.000 euro: quei 50.000 euro di differenza tra il valore risultante dalla perizia e quello che hai dichiarato come prezzo nell’atto notarile saranno con tutta probabilità recuperati dal Fisco.

Scatterà quindi l’**accertamento dell’Agenzia delle Entrate**, che contesterà proprio questa grave incongruenza. Le banche tendono sempre a garantirsi al massimo quando erogano un finanziamento: difficile credere che possano erogare a un richiedente una somma superiore a quella realmente necessaria per acquistare un immobile. Se lo fanno, significa quasi sempre che quell’immobile vale davvero così tanto.

A loro non interessa quanto viene dichiarato come prezzo nell’**atto pubblico di compravendita**, perché gli basta la garanzia concreta e reale rappresentata dal bene immobile su cui soddisfarsi in caso di **inadempimento**. Al Fisco, al contrario, interessa proprio questa **divergenza** tra il valore di compravendita dichiarato e quello che emerge dalla perizia del mutuo. Così la perizia ed il contratto di mutuo stesso offrono lo spunto per ritenere inverosimile il prezzo dichiarato e per motivare bene l’accertamento dell’Agenzia Entrate.

Quindi, per semplificare al massimo: se il **finanziamento** ottenuto attraverso mutuo dal tuo acquirente **supera il valore** dichiarato come prezzo nell’atto di compravendita, e/o se la perizia fatta per ottenere questo mutuo ha calcolato un valore maggiore per quell’immobile, suonerà il **campanello d’allarme** e con ogni probabilità l’Agenzia delle Entrate farà un accertamento per rettificare il valore. A quel punto cosa succede? Sarai tu a dover motivare che il prezzo dichiarato era quello giusto e che la stima della perizia è da considerarsi inattendibile. Dovrai superarla offrendo altri

elementi. Tra poco vedremo come fare.

I pagamenti tracciati

L'Agenzia delle Entrate, avendo accesso ai dati bancari dei contribuenti, può facilmente riscontrare tutti i **passaggi delle somme** pagate dall'acquirente al venditore ed il modo in cui sono avvenuti: l'acconto in fase di contratto preliminare, gli eventuali acconti successivi (es. quelli a stato d'avanzamento, se l'immobile è in costruzione), l'importo versato all'atto della stipula del rogito notarile ed eventuali pagamenti effettuati in seguito, fino al saldo finale.

La **tracciabilità** delle operazioni svolte attraverso i **canali bancari** o postali, inclusi i titoli di credito come gli assegni o le cambiali, semplifica moltissimo questa operazione di controllo e i dati che emergono sono certi.

Se risulta che l'acquirente ha corrisposto al venditore somme complessivamente superiori all'importo dichiarato come prezzo nella compravendita, se non ci sono **altre operazioni** tra le parti che giustificano queste dazioni, sono guai grossi per il venditore: l'Agenzia accerterà che il prezzo corrisposto per la compravendita è maggiore di quello dichiarato e contesterà l'evasione d'imposta.

La difesa del contribuente dall'accertamento

Una volta che il Fisco ha espresso la sua tesi ed ha esposto le sue motivazioni nell'avviso di accertamento, la palla passa al contribuente: come vedremo tra poco, la migliore **difesa** è quella **anticipata**, ma è possibile farne una ugualmente valida anche in un momento successivo e quindi dopo aver ricevuto l'avviso di accertamento e rettificato, per "smontare" il ragionamento dell'Agenzia Entrate e dimostrare che il prezzo reale della compravendita corrisponde a quello dichiarato nell'atto.

A seconda dei casi che abbiamo esaminato, l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia Entrate potrà essere più o meno motivato e "solido" ed in base a ciò il contribuente avrà uno spazio più o meno ampio per far valere le sue ragioni. Vediamo allora i vari casi.

L'accertamento basato sulle quotazioni Omi

Abbiamo visto che le quotazioni Omi sono uno strumento insufficiente a motivare un **accertamento sulla vendita di un immobile**; per la Cassazione sono **presunzioni semplici**², quindi da sole non bastano. Infatti, gli atti fondati solo su di

essi vengono sistematicamente annullati.

È però difficile che il tuo **avviso di accertamento** si basi solo su questi dati: l'Agenzia Entrate parte da essi solo per selezionare i casi di interesse su cui concentrare la sua attenzione e poi cerca qualcos'altro, elementi più specifici e precisi come la perizia di stima sull'immobile. Se li trova, allora anche i valori OMI serviranno a rafforzare l'accertamento: sarà un elemento in più per irrobustire la motivazione.

L'accertamento fondato sulla perizia di stima

Se l'Agenzia ha posto a fondamento dell'accertamento una **perizia di stima** effettuata su quello specifico bene oggetto di compravendita, occorre confrontarsi con essa. Innanzitutto il valore che emerge è il risultato finale di un'**operazione valutativa** – quindi non necessariamente esatta – che avrà considerato parecchi fattori: l'ubicazione, lo stato di manutenzione, l'andamento del mercato in quel periodo ed in quella zona e molti altri.

C'è quindi un notevole **margin**e, uno spazio attraverso cui il contribuente può fornire una prova contraria ed ottenere dati in proprio favore. Si può produrre una **perizia estimativa di parte**, redatta ed asseverata da un professionista qualificato nel settore, che potrà tener conto di determinati fattori che non sono stati sufficientemente esplorati e considerati nella prima perizia. È buona regola **aggiungere elementi** ed informazioni che possono fornire un quadro migliore per delineare il prezzo corretto, anziché "scontrarsi" frontalmente con la perizia in possesso del Fisco e limitarsi così ad opporre una diversa, per quanto qualificata, valutazione.

Ad esempio, potrebbe risultare che i **collegamenti** nella zona ove è ubicata quella casa o quel terreno sono manchevoli o insufficienti, che mancano le opere di urbanizzazione primaria o secondaria, che la **zona è depressa** commercialmente o abitativamente svantaggiata; si potrà dimostrare che vi è uno stato di logorio strutturale o di degrado ed incuria o che ci sono stati terremoti, inondazioni o alluvioni che hanno danneggiato l'immobile: tutto questo, evidentemente, farà scendere il valore del bene ed il prezzo al quale esso può essere ragionevolmente venduto.

In questo modo, si otterrà il risultato di **giustificare** il prezzo al quale è stata dichiarata la compravendita e di neutralizzare le deduzioni dell'Agenzia Entrate. A questo punto sarà il **giudice tributario** al quale dovrà essere proposto ricorso a stabilire se vi è stata evasione d'imposta oppure no. Se

ricoscerà attendibili le ragioni fatte valere dal contribuente e ben documentate attraverso questa perizia di parte, l'avviso di accertamento potrà essere interamente annullato ed il contribuente non dovrà pagare nulla.

Quando ci sono i riscontri bancari e contabili

Se l'Agenzia ha motivato l'accertamento riscontrando i **flussi dei pagamenti** eseguiti dall'acquirente al venditore seguendo la tracciabilità bancaria delle operazioni o anche, in caso di azienda verificata fiscalmente, acquisendo la **contabilità** compresa quella tenuta "in nero", sarà ben difficile dimostrare il contrario. Peggio ancora se gli acquirenti di un **costruttore** hanno dichiarato ai funzionari dell'Agenzia o alla Guardia di Finanza di aver pagato di più per l'acquisto dell'immobile rispetto a quanto documentato dal venditore.

In questi casi, occorrerebbe dimostrare, in modo puntuale e convincente, che vi sono state **altre operazioni** tra le parti che hanno giustificato la corresponsione di queste maggiori somme: ad esempio, l'esecuzione di determinati lavori di ristrutturazione o di dotazioni aggiuntive fornite rispetto allo standard (videocitofono, impianti sanitari di pregio, porte e finestre blindate, dotazione di arredi ecc.), e richieste espressamente dall'acquirente anche in un momento successivo a quello della compravendita.

Anche in tal caso, però, rimarrebbe a carico del venditore – quando si tratta di un'impresa commerciale – il problema della **sottofatturazione**, a meno che non vi sia già, attraverso fatture regolarmente emesse e registrate, questa documentazione contabile ulteriore rispetto a quella della compravendita, che giustificerebbe ampiamente le operazioni ed i corrispettivi incassati.

Come rendersi immuni dall'accertamento

Conoscendo il pericolo di **subire un accertamento** è possibile premunirsi in anticipo. Innanzitutto, è opportuno acquisire e conservare tutta la **documentazione utile** a dimostrare che i **prezzi di mercato** in quella zona e nel momento in cui hai venduto l'immobile erano congrui con il valore dichiarato nell'atto. Ad esempio, se hai venduto attraverso un'**agenzia**, conserva i listini delle quotazioni di quel periodo anche per gli immobili simili

al tuo e nella stessa zona; se sei un'azienda ed avevi intavolato **trattative** nell'ambito di un'offerta di vendita, conserva la documentazione delle proposte ricevute dai potenziali acquirenti interessati. Ricorda che il miglior elemento è la perizia giurata fatta da un tuo tecnico di fiducia, specie se è elaborata in un periodo di poco antecedente a quello della vendita intervenuta: sarà considerata attendibile quanto più le considerazioni svolte saranno argomentate in modo puntuale ed anche perché non verrà elaborata "a posteriori", cioè dopo che l'Agenzia ha già inviato l'accertamento ed esposto le sue considerazioni. Ti darà credibilità dimostrando che hai stabilito quel **prezzo di vendita** a ragion veduta, basato sulla stima precisa di quanto valeva l'immobile in quel periodo ed in quelle condizioni.

Se sei un **privato** – cioè non agisci nell'esercizio di un'impresa o di una professione – puoi "blindare" in partenza il valore del bene ed il relativo prezzo dichiarato nell'atto di compravendita semplicemente prendendo il valore base della rendita catastale dell'immobile rivalutata e moltiplicandolo per 115,5 se si tratta di prima casa o per 126 negli altri casi. Questo criterio dovrà essere espressamente indicato nell'atto stipulato dal notaio³. Ovviamente, devi conoscere e sapere come si calcola il valore catastale di una casa e da qui potrai stabilire l'importo giusto e congruo da dichiarare per "accontentare" il Fisco.

In questo modo, se il prezzo di compravendita rientrerà in questa soglia ti renderai **immune dall'accertamento** perché non avrai dichiarato meno di quanto si presume che esso possa valere; però **l'immunità** sarà solo relativa, nel senso che il Fisco potrebbe sempre acquisire altri elementi concreti dai quali dedurre che hai incassato di più dalla tua vendita e quindi quel corrispettivo è fittizio.

Dovrà comunque trattarsi di dati specifici, non di **valutazioni Omi** e nemmeno di stime attraverso perizie: quindi l'accertamento dell'Agenzia Entrate arriverà se dovessero risultare **movimenti bancari** che attestano che l'acquirente ti ha versato di più rispetto al corrispettivo dichiarato o, se si tratta di un'impresa, quando emergono operazioni del tutto antieconomiche o contabilità tenuta in nero che documenta pagamenti maggiori. www.commercialistatelematico.com

1. Art. 9 D.P.R. n.917/1986, "Testo Unico Imposte sui Redditi" e art. 51 co. 2 D.P.R. n.131/1986, "Testo Unico delle disposizioni concernenti l'Imposta di Registro".
2. Cass. ord. n.9479/2018 e n. 11417/2018; Cass. sent. n.21569/2016.
3. Art. 1 co. 497 L. n. 266 del 23.12.2005 e art. 1 co. 309 L. n. 296 del 27.12.2000

1. Ctr Liguria, sent. n. 750/4/2020.
2. Cass. sent. n. 4076/20 del 18 febbraio 2020.
3. Cass. sent. n. 25153/13, Cass. ord. n. 1728/18 del 24 gennaio 2018 e Cass. sent. n. 25257/19 del 9 ottobre 2019.
4. Art. 51, comma 3, D.P.R. n. 131/1986.





Rimborsi spese per trasferte di lavoro: tassazione

La restituzione degli anticipi al lavoratore non è imponibile, ma la parte compensativa del disagio per gli spostamenti entra nel reddito se supera le soglie. Casa-ufficio e ritorno, ma non solo: a volte, il datore di lavoro ti manda in missione fuori Comune, per esigenze aziendali. Poi, a fine mese, ti rimborsa in busta paga le spese di viaggio, vitto ed alloggio ed aggiunge un "extra" per il disagio degli spostamenti. Tuttavia, c'è un piccolo problema: nei giorni in cui il capo ti "spedisce" dai clienti, tu parti direttamente da casa tua, cioè senza passare per l'azienda o in ufficio. Questi **rimborsi spese per trasferte di lavoro sono tassati?** L'Agenzia delle Entrate pensa di sì, per il fatto che manca la partenza in missione dalla sede di lavoro, ma la giurisprudenza ritiene di no e così annulla gli avvisi di accertamento, come dimostra una recente sentenza della Commissione tributaria del Lazio¹. Il contribuente è stato «graziato» dal Fisco perché è riuscito a dimostrare in dettaglio il motivo di tutti gli spostamenti effettuati per le trasferte e, allora, i giudici hanno riconosciuto il carattere «compensativo» e «restitutorio» delle somme erogate dal datore. Se il pagamento avesse avuto altre finalità, quegli importi sarebbero stati imponibili. Vediamo più da vicino come funziona il sistema delle indennità di trasferta e quali possono essere i casi. L'**indennità di trasferta** - detta anche "diaria" - è un emolumento economico aggiuntivo alla normale retribuzione, riconosciuto al lavoratore che viene temporaneamente impiegato fuori dalla sede contrattuale stabilita nel contratto di lavoro. Questa indennità, secondo la Corte di Cassazione², ha una duplice finalità:

- **restitutoria** delle spese anticipate dal lavoratore per il viaggio, il vitto e talvolta anche per l'alloggio;
- **compensativa** per il disagio arrecato al lavoratore dallo spostamento rispetto alla sede lavorativa.

Da questa fondamentale distinzione discendono importanti effetti ai fini della tassazione dell'indennità di trasferta, che ora esamineremo nel dettaglio. Per i **redditi di lavoro dipendente** la regola gene-

rale, stabilita dal Testo Unico sulle Imposte Dirette³ è quella dell'onnicomprensività della retribuzione: sono imponibili «tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro». Fanno eccezione alcune specifiche voci indicate dalla stessa norma, come i contributi previdenziali ed assistenziali obbligatori, i contributi sanitari versati ad enti o casse aziendali, i buoni pasto, le spese di trasporto pubblico o collettivo. Ma le indennità di trasferta a ben vedere non costituiscono reddito perché non fanno parte della retribuzione, ma consistono in un **rimborso di spese** che il lavoratore ha anticipatamente sostenuto per conto dell'impresa: perciò, queste somme non vengono tassate se si limitano alla loro **restituzione** al lavoratore, ma diventano imponibili quando il datore riconosce un importo ulteriore al dipendente che per esigenze aziendali si è spostato dalla naturale sede di lavoro.

Rimborso spese di trasferta: regime fiscale

La legge⁴ pone una distinzione tra le trasferte, o missioni, compiute nell'ambito del territorio comunale ove è ubicata la sede di lavoro oppure al di **fuori dal Comune**. Nel primo caso, le diarie vengono computate nel reddito di lavoro dipendente ad eccezione delle spese di trasporto documentate: dunque, esse sono completamente esentasse, mentre tutto il restante importo è imponibile. Nel secondo caso, invece, c'è una soglia di esenzione fissata entro il limite di **46,48 euro** giornalieri per le trasferte nazionali e di **77,46 euro** per quelle all'estero. Quando tali limiti vengono superati è tassata solo l'**eccedenza**. Quando il datore di lavoro, oltre all'indennità di trasferta vera e propria, riconosce all'interno di essa, come specifica voce, anche il **rimborso** spese i limiti di esenzione per le indennità che abbiamo descritto sono ridotti a **30,89 euro** giornalieri per le trasferte in Italia e a **51,64 euro** per quelle all'estero; la quota di rimborso spese rimane invece interamente **esentasse**. Se il datore di lavoro ha optato per il metodo analitico di calcolo delle indennità, si verifica questo fenomeno: il **rimborso** di tutte le spe-

1. Ctr Lazio, sent. n. 1750/21.

2. Cass. sent. n. 14047/20 del 07.07.2020.

3. Art. 51, comma 1, D.P.R. n. 917/1986.

4. Art. 51, comma 5, D.P.R. n. 917/1986.

5. Art. 51, comma 5, D.P.R. n. 917/1986.

se documentate nella **lista** presentata dal lavoratore e approvata dall'azienda è esentasse a prescindere dall'importo, mentre la soglia di esenzione d'imposta dell'eventuale indennità di trasferta aggiuntiva (l'extra riconosciuto a forfait) scende a **15,49 €** giornalieri per le trasferte nazionali e a **25,82 €** per quelle estere: oltre tale importo, tutta l'eccedenza è imponibile.

Indennità per lavoratori trasfertisti

I **lavoratori trasfertisti** sono definiti da un'apposita norma⁵ come coloro che sono «tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in **luoghi sempre variabili** e diversi». Essi sono, ad esempio, i lavoratori delle imprese edili impiegati in diversi cantieri, gli installatori e i manutentori di impianti, gli autisti di linee extraurbane o i piloti d'aereo e gli assistenti di volo. Queste categorie di lavoratori hanno un riconoscimento maggiore del disagio sopportato per i continui spostamenti; dunque, viene accentuata la componente compensativa rispetto a quella restitutoria: nel loro caso, le **indennità di trasferta**, «anche se corrisposte con carattere di continuità», sono imponibili e vengono tassate solo nella misura del **50%** dell'ammontare.

Trasferta con partenza da casa: quando il rimborso è esentasse

Per l'Agenzia delle Entrate, la trasferta consiste nello «spostamento del dipendente dalla propria **sede di lavoro** al luogo di missione ove è tenuto a recarsi su incarico e per esclusivo interesse del datore di lavoro»; perciò, l'Amministrazione tende a non riconoscere l'esenzione fiscale al caso di «spostamento del dipendente dalla propria **residenza** alla sede di lavoro che avviene al di fuori dell'orario lavorativo e, comunque, a partire da un luogo, quale è l'**abitazione**, scelto dal dipendente». Ma i giudici tributari, nella sentenza cui accennavamo all'inizio¹, hanno dato torto al Fisco, se il dipendente prova la natura compensativa, e non retributiva, dei rimborsi che il datore gli ha riconosciuto per le trasferte compiute al di fuori del territorio comunale. Nel caso deciso, la Commissione ha annullato l'atto impositivo dell'Agenzia poiché il cliente aveva documentato «ogni singolo **rimborso chilometrico** ottenuto», producendo un resoconto analitico dal quale si evinceva «la data di effettuazione della trasferta, l'indicazione del cliente visitato e del luogo di ubicazione dello stesso, con indicazione di città e indirizzo, nonché del costo chilometrico di cui alla tariffa Aci, utilizzato per il calcolo, l'indicazione del totale dei chilometri percorsi per ciascuna trasferta e il totale dei rimborsi spettanti». *Fonte:*

autore Paolo Remer del 7 aprile 2021-www.laleggepertutti.it



Attenzione, prima di fare ricorso contro l'Agenzia delle Entrate

Il banco vince sempre! È un antico motto dei giocatori che sapevano che il gestore della casa avrebbe vinto sempre. Beh, sembra proprio che cercare di aver ragione con l'Ente impositore sia statisticamente sfavorevole. Tale evidenza è contenuta nell'analisi del rapporto trimestrale sul contenzioso tributario ottobre - dicembre 2020. Perciò, attenzione, prima di fare ricorso contro l'AE è meglio conoscere questi dati.

Quante sono state le controversie pendenti al 31 dicembre 2020? Per l'esattezza 345.285 con un aumento del 2,85% rispetto allo stesso periodo anno precedente. Invece, le nuove controversie instaurate evidenziano un calo della bellicosità del 36,42%. Probabilmente l'effetto pandemia ha mitigato le intenzioni. Difatti, le controversie tributarie definite sono state 50.277, un calo del 30% circa rispetto all'anno precedente ma in dipendenza dell'aumento dei rinvii per emergenza. Ciò che rileva però sono le percentuali con cui l'amministrazione ottiene ragione e vittoria. In primo grado, ovvero davanti alla Commissione Tributaria Provinciale, le sentenze favorevoli sono il 50% per un valore sbalorditivo di 1.665 milioni di euro. Mentre le favorevoli al contribuente sono appena il 28% per un valore di 461 milioni di euro. In secondo grado, si conferma il trend: La CTR ha ragione nel 48% dei casi per un valore di 1.219 milioni di euro. Stessa sorte anche in secondo grado per il contribuente con il 31% dei casi favorevoli. Perciò, attenzione prima di fare ricorso contro l'Agenzia delle Entrate è meglio conoscere questi dati. Però, se pure l'evidenza statistica dice che l'ago della bilancia pende per

l'amministrazione, ovviamente, quando si ritiene illegittimo un atto, bisogna opporsi nei modi consentiti.

Cosa fare quindi quando si ritiene infondato un avviso di accertamento o una cartella esattoriale? Sarà possibile percorrere due vie: come prima cosa consigliamo di recarsi presso l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate e chiedere chiarimenti. Successivamente si potrà consegnare un'istanza che si dice in autotutela. Nella stessa vengono descritte le motivazioni che fanno ritenere illegittimo l'atto tributario e viene richiesto l'annullamento totale o parziale. In caso di accoglimento, l'ADE comunicherà il provvedimento all'Agenzia della Riscossione. Se invece l'ufficio conferma l'addebito, il contribuente potrà comunque rivolgersi alla giustizia tributaria. In primo grado alla Commissione Tributaria Provinciale. In questa seconda fase, il consiglio è quello di rivolgersi ad un professionista esperto in diritto tributario. Ciò soprattutto onde rispettare i canoni formali del ricorso in giudizio. Ad ogni modo la controversia sarà discussa in CTP, la quale adotterà il relativo provvedimento. In caso di diniego, in appello è possibile ricorrere alla Commissione Tributaria Regionale.

Ma siamo sicuri? Se la statistica ci dice che prima di fare ricorso è meglio conoscere questi dati, non significa che non si debba resistere in giudizio. A volte però, nonostante si pensi di aver ragione, si rischia di essere cechi. La cavillosità della materia, purtroppo, richiede l'esame di un esperto. Il consiglio è quello di confrontarsi e ponderare bene onde evitare danno e beffa.

La Cassazione fa chiarezza sulla contabilità separata negli enti ecclesiastici non commerciali

Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, n. 526

Presidente: Dott. E. Cirillo

Relatore: Dott. L. D'Orazio

1. I fatti da cui è scaturita la controversia

Il procedimento giudiziario, che si è concluso con la sentenza in commento, prese avvio a seguito della ricezione, da parte dell'Istituto delle Ancelle Riparatrici del SS. Cuore di Gesù, di un avviso di accertamento fiscale da parte dell'Agenzia delle Entrate, con il quale era stato rettificato, in aumento, il reddito imponibile, ai fini IRES ed IRAP, per l'anno 2004.

In prima battuta, la Commissione Tributaria Provinciale di Messina, quale giudice di primo grado della controversia, effettuò delle considerazioni tanto perentorie quanto errate sulla qualificazione dell'ente coinvolto, gran parte delle quali trovarono, poi, conferma in secondo grado, dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sezione distaccata di Messina.

Nello specifico, i Giudici di merito ritennero l'Istituto in questione non sussumibile nella categoria di *Ente ecclesiastico non commerciale*, giungendo, in un secondo momento, in sintonia con l'iter logico seguito, al punto tale da escludere, addirittura, la stessa natura di *Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, di cui l'Istituto era già in possesso. Difatti, la Commissione Tributaria Regionale, quale Giudice di appello, riportò in motivazione che, «*per quanto riguarda il mancato riconoscimento della qualifica di Ente non commerciale dell'Istituto Religioso, questo Collegio condivide sia sotto il profilo giuridico che normativo quanto deciso dai Giudici di primo grado, che non lo hanno ritenuto Ente ecclesiastico non economico, stante quanto è dato rilevare dallo stesso Statuto dell'Istituto*»¹. Si pervenne, dunque, a tale conclusione sulla scorta di quanto si era reputato emergere dallo statuto dell'ente, con particolare riferimento all'attività scolastica

esercitata, nonché in base alla valutazione condotta sui dati circa le concrete modalità con cui quell'attività era stata effettivamente esercitata. Così, si ritenne che l'attività scolastica, per sua natura commerciale e profana, fosse stata svolta, nel solo anno cui si riferiva l'accertamento (2004), in modo prevalente rispetto a quelle istituzionali di religione o di culto, proprie degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

In particolare, l'Istituto aveva redatto due distinti bilanci di esercizio. In uno dei due, composto dallo stato patrimoniale e dal conto economico erano state elencate le voci riferibili sia all'attività scolastica, di natura economica, sia alle attività di carattere non commerciale, le quali, di converso, non rilevano ai fini fiscali. Inoltre, era stata inserita, in questo bilancio, la voce concernente i contributi pubblici erogati a favore dell'ente, il cui apporto era risultato decisivo nel far emergere un utile di esercizio per l'anno di riferimento. L'altro bilancio, recante soltanto un conto economico, si era, invece, incentrato esclusivamente sulle voci riguardanti l'attività scolastica, la quale rileva ai fini fiscali, al contrario delle attività religiose e culturali. I contributi pubblici, invece, non avevano trovato spazio in questo secondo bilancio in parola, essendo stati menzionati nel primo.

Per giunta, l'Istituto contribuente procedette alla dichiarazione dei redditi dell'anno 2004, presentando solamente il secondo dei bilanci testé menzionati, ovverosia quello corredato del solo conto economico relativo alle movimentazioni dell'attività scolastica, vista la sua rilevanza ai fini fiscali, per l'appunto. Ciononostante, l'Agenzia delle Entrate eseguì l'accertamento fiscale sulla base delle risultanze dell'altro bilancio, quello cioè comprensivo delle voci di tutte le attività svolte dall'ente nonché dei contributi pubblici, anche se questi ultimi avrebbero dovuto essere esenti da oneri fiscali. Per tale ragione, dunque, il calcolo IRES ed IRAP venne effettuato su una base imponibile che era emersa

1. Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sezione distaccata di Messina, n. 131/27/2013, depositata il 31 maggio 2013, Considerato in diritto, pag. 2.

con il considerevole apporto dei contributi pubblici, non sottoponibili ad imposizioni tributarie. In sintesi, la **questione giuridica sottesa al caso**, giunto presso la Cassazione, si è incentrata su due elementi strettamente connessi tra loro: in primo luogo, la **sussistenza della qualifica di Ente non commerciale** in capo all'Istituto contribuente e, in secondo luogo, il conseguente **obbligo** di tenere una **contabilità separata per l'attività economica svolta marginalmente**, in riferimento al quale assumono rilievo soprattutto le **concrete modalità di tenuta**, che, una volta attuate, permettano di ritenere adempiuto quell'obbligo.

Nel caso in esame, i Giudici di merito esclusero che l'Istituto religioso potesse essere considerato come un *Ente non commerciale* sotto il profilo fiscale, per via della ritenuta prevalenza, nel solo anno di accertamento, dell'attività scolastica profana rispetto a quelle di religione o di culto. Purtuttavia, gli stessi Giudici valutarono applicabile la disciplina di cui al Capo III TUIR, riservata proprio agli Enti non commerciali e comprensiva del già menzionato obbligo di separazione contabile. Ma non solo. Essi considerarono i documenti contabili dell'ente inadeguati nell'ottemperare all'obbligo della separazione contabile, in considerazione del fatto che i bilanci fossero carenti di «una contabilità analitica», poiché, nell'ottica dei Giudici di merito, avrebbe dovuto essere realizzata mediante documenti a sé stanti. Per questa ragione, una mera pro-

spettazione di entrate e di uscite, così come era stato predisposto dal contribuente, non sarebbe stata sufficiente a soddisfare la richiesta legale. Cosicché, in primo e secondo grado, fu esclusa l'esistenza di una contabilità separata ai sensi dell'art. 144, co. 2, TUIR, il che condusse i Giudici di merito a propendere per la correttezza circa la mancata applicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'esenzione fiscale contemplata per i contributi pubblici dall'art. 143, co. 3, lett. b), TUIR.

2. La collocazione giuridica degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti che svolgono anche un'attività commerciale

Il caso in esame ha posto il problema sulla concreta individuazione di quei presupposti, al verificarsi dei quali gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti subiscono l'esclusione dalla categoria giuridica degli *Enti non commerciali*.

L'Istituto religioso, parte in causa, è un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto nell'ordinamento dello Stato, come tale iscritto presso il Registro delle Persone Giuridiche dal 12 giugno 1987, ma, al tempo stesso, svolge anche un'attività scolastica di natura commerciale.

In generale, un ente ecclesiastico, pur dovendo necessariamente esercitare quelle attività idonee al perseguimento del fine precipuo di religione e di culto, da cui dipende il riconoscimento civile, è, altresì, libero di svolgere attività profane². Questa eventualità è avallata dalla

2. L'imprevedibilità del fine di religione o di culto è affermata espressamente, mediante due formulazioni analoghe, dall'art. 7, co. 2, L. 25 marzo 1985, n. 121 (Ratifica ed esecuzione dell'Accordo 18 febbraio 1984) e dall'art. 1, L. 20 maggio 1985, n. 222 (Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi): in sintesi, lo Stato italiano riconosce come persone giuridiche civili, attraverso un'apposita procedura, gli enti canonici, approvati o eretti dall'Autorità ecclesiastica competente ed aventi sede in Italia, a condizione che perseguano un fine di religione o di culto, sia nel momento in cui viene inoltrata l'istanza di riconoscimento che durante l'intera vita dell'ente. La presenza di questo elemento causale, che deve configurarsi in termini costitutivi ed essenziali, è accertata dall'Autorità governativa deputata alla verifica, tenendo in debito conto la distinzione tra le attività religiose/culturali e quelle diverse, operata dall'art. 16, L. 20 maggio 1985, n. 222. A riguardo, va ribadito che l'espletamento della verifica debba avere ad oggetto le concrete modalità con cui il fine di religione e di culto viene perseguito, non essendo, invece, sufficiente una mera valutazione delle risultanze dello statuto dell'ente: si veda quanto ufficialmente enucleato in Commissione Paritetica Italia - Santa Sede, Relazione sui principi, 6 luglio 1984, in Foro it., 1984, V; Presidenza del Consiglio dei Ministri, La revisione del Concordato. Un accordo di libertà, Roma, 1986. In giurisprudenza, si rinvia a Cons. Stato, sez. I, 02 novembre 2009, n. 2750/09, in Giurisdiz. amm., 2009, I, 1543, in cui i Giudici hanno sostenuto che, in sede di accertamento sulla sussistenza della finalità religiosa o culturale, occorre condurre un'attenta valutazione, caso per caso, la quale può sfociare in un esito positivo, allorché le attività, previste dallo stesso art. 16, lett. a), L. 22/1985, risultino «essenzialmente» perseguite in concreto.

Negli anni, la dottrina si è incentrata a specificare la portata dell'endiadi «costitutivo ed essenziale» che deve caratterizzare la finalità degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti: secondo S. Berlingò, Enti e beni religiosi in Italia, il Mulino, Bologna, 1992, pag. 82, la condizione si verificherebbe quando la finalità religiosa o culturale assuma «un rilievo eminente e centrale tra le varie finalità, così da configurarsi come vera e propria "causa" (dell'istituzione) dell'ente»; analogamente, si esprime C. Cardia, Principi di diritto ecclesiastico - Tradizione europea legislazione italiana, Giappichelli Editore, Torino, 2015, pag. 337, il quale ritiene che la suddetta finalità debba figurare come la «ragion d'essere dell'ente». Invece, per F. Finocchiaro, Diritto ecclesiastico, XII ed., Zanichelli Editore, Bologna, 2015, pag. 278, l'endiadi riceverebbe «un suo chiarimento nel successivo art. 16 lett. a. È l'interpretazione sistematica delle due disposizioni che vale a chiarire il significato della prima. [...] L'ente, per essere qualificato come "ecclesiastico", deve avere uno statuto e/o tavole di fondazione che presentino uno degli anzidetti temi come fine principale dell'ente e, di fatto, deve svolgere come attività preponderante una delle attività sopra menzionate».

La circostanza di aver approntato un procedimento legale di riconoscimento della personalità giuridica civile non attenta all'autonomia della Chiesa cattolica, per la sua natura di società giuridica perfecta, la quale trova tutela nel principio di distinzione degli ordini, ricavato dal combinato disposto degli artt. 7, co. 1, e 8, co. 2, Cost. In tal senso, sono significative le considerazioni effettuate in R. Benigni, Il riconoscimento civile dell'ente ecclesiastico, tra Concordato del 1929, Accordo del 1984, "prassi" amministrativa e "regime" non profit: quali prospettive, in Dir. eccl. 3, 2000, pagg. 886-887, per la quale il regime di specialità a favore degli enti ecclesiastici è «delimitata, per entrambi gli ordinamenti, dalla imposizione di requisiti e procedure positive, specifiche e puntuali. Pertanto ai fini del riconoscimento civile, se l'ordinamento italiano potrà pretendere il solo possesso dei requisiti indicati dalla legge n. 222 del 1985 e verificarli sulla base dei criteri della stessa legge, parimenti l'ordinamento canonico, non potrà far valere la propria originarietà ai fini di una esenzione del diritto comune, fuori da quegli ambiti». Per giunta, «i requisiti positivamente indicati dalla legge 222 del 1985» sono «limite e misura della eventuale discrezionalità statale in sede di attribuzione della personalità giuridica italiana all'ente ecclesiastico». L'Aurice sostiene che, in un tale contesto, specialmente nella fase di riconoscimento civile dell'ente canonico, «l'esigenza di conservazione della propria "originarietà" è per l'ente il valore fondamentale, condizione e garanzia di un più generale regime "speciale" inglobante l'intera esistenza dell'ente stesso. Non a caso tutte le disposizioni concordate in materia di enti si preoccupano di porre limiti, garanzie e dettagliate procedure, in primis relativamente a tale fase costitutiva» (pag. 883).



stessa normativa pattizia, in particolare dall'art. 15, L. 222 del 1985, dal momento che vige nel nostro ordinamento il principio per cui le persone giuridiche dispongono di una capacità giuridica generale, cosicché non è necessario che l'azione complessiva degli enti si riduca ad una mera funzione ancillare nei confronti del solo scopo istituzionale³. Inoltre, a beneficio dei soli enti ecclesiastici, tale principio generale sulla capacità giuridica trova sostegno nell'argine che l'art. 20 Cost. frappone alle «speciali limitazioni legislative», in modo tale da evitare l'eventuale predisposizione di vincoli nei confronti di quelle iniziative degli enti ecclesiastici estranee alla funzione prettamente religiosa⁴. In ogni caso, però, le attività di religione o di culto, oltre a dover figurare nell'atto costitutivo, devono essere effettivamente portate avanti, se non in via esclusiva, almeno in via principale rispetto a

quelle profane, sempreché queste ultime siano, comunque, compatibili con la struttura e la finalità dell'ente stesso⁵.

In linea generale, tutti gli enti ecclesiastici beneficiano di un regime giuridico speciale a seguito del riconoscimento per opera dell'Autorità governativa competente, a cui fa seguito l'iscrizione nell'apposito Registro delle Persone Giuridiche, ragion per cui nessun Giudice, di qualsiasi ordine e grado, avrebbe il potere giurisdizionale di istruire l'apposita procedura, così da accordare o revocare il riconoscimento civile all'ente⁶. Orbene, si comprende la cesura che la Corte Suprema di Cassazione ha effettuato all'indirizzo dei Giudici tributari di merito, i quali hanno sindacato il riconoscimento civile dell'Istituto religioso, senza averne la giurisdizione e, peraltro, in assenza dei requisiti legali che consentirebbero all'Autorità governativa competente di

3. Sul punto, cfr. A. Vitale, Corso di diritto ecclesiastico. Ordinamento giuridico e interessi religiosi, X ed., Giuffrè Editore, Milano, 2005, pag. 423, secondo cui nell'ordinamento italiano «si intende riconosciuta alla persona giuridica una capacità generale e non già funzionale, per cui essa può esercitare qualsiasi tipo di attività. E questo vale per quelle particolari persone giuridiche che sono gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti»; in senso analogo, A. Bettetini, Gli enti e i beni ecclesiastici, in Il Codice Civile-Commentario, Art. 831, Giuffrè Editore, Milano, 2005, pag. 67; F. Santoro Passarelli, Dottrine generali del diritto civile, IX ed., Jovene, Napoli, 2012, pagg. 43-44. Sempre da una prospettiva di carattere sistematico, si pone la considerazione fatta in P. Cavana, Gli enti ecclesiastici nel sistema pattizio, Giappichelli Editore, Torino, 2011, pag. 189, il quale, riferendosi alla possibilità per gli enti in parola di svolgere un'attività economica, ritiene che «sotto questo profilo la normativa pattizia sembra aver anticipato gli esiti della più recente evoluzione legislativa e giurisprudenziale in materia di enti non lucrativi, caratterizzati dal carattere ideale del fine statutario e per i quali oggi si ammette pacificamente [...] l'esercizio di attività d'impresa gestite con modalità che consentano la copertura dei costi con i ricavi, sì da garantire l'autosufficienza economica».

4. Per un approfondimento sull'art. 20 Cost., si consigliano M. Ricca, Art. 20 della Costituzione ed enti religiosi: anamnesi e prognosi di una norma «non inutile», in AA.VV., Studi in onore di Francesco Finocchiaro, CEDAM, Padova 2000, vol. II, pagg. 1537 e ss.; A. Guarino, Diritto ecclesiastico tributario e articolo 20 della Costituzione, Jovene, Napoli, 2012; F. Finocchiaro, Diritto ecclesiastico, cit., pagg. 236-243; L. Decimo, Le organizzazioni religiose nel prisma costituzionale dell'art. 20, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018; G. Dalla Torre, Lezioni di diritto ecclesiastico, Giappichelli Editore, Torino, 2019, pagg. 97-100; A. Fucillo, Le proiezioni collettive della libertà religiosa, in Rivista telematica (www.statoe.chiese.it), 18, 2019, pagg. 12-15, secondo cui l'art. 20 Cost., nel tutelare in linea diretta il fine di religione e di culto, «assume il ruolo di regola prodromica all'esercizio dei diritti e delle libertà sancite negli artt. 7, 8 e 19, in quanto tutela e promuove le condizioni fattuali che di essi costituiscono il presupposto. Nel disegno costituzionale l'art. 20 Cost. assumerebbe quindi una rinnovata carica propulsiva in quanto con esso il legislatore costituzionale avrebbe inteso assicurare protezione e promozione a quelle formazioni sociali nelle quali è possibile il libero sviluppo della religiosità individuale e collettiva. [...] Dalla lettura sistematica delle norme costituzionali, che muove i propri passi dall'art. 20, [...] discende un chiaro dovere (e non solo mera possibilità) di promozione delle formazioni sociali religiosamente orientate che investe indubbiamente il legislatore ordinario, [...] in un'ottica promozionale degli enti religiosi [...]. La doverosità dell'art. 20 deve ritenersi altresì riferibile all'attività del giurista, il quale, dovrà garantire la corretta applicazione della norma anche attraverso l'interpretazione e l'applicazione di istituti e strumenti negoziali». Per questi motivi, l'art. 20 Cost. «promuovendo direttamente le finalità religiose, sembrerebbe svolgere un'attività di nomopoiesi, in quanto stimola la produzione di norme di condotta direttamente riferibili al fattore religioso».

5. A riguardo, si veda Presidenza del Consiglio dei Ministri, La revisione del Concordato. Un accordo di libertà, cit., pag. 527, per cui le attività profane, di cui all'art. 16, lett. b), L. 222/1985, devono assumere un ruolo «marginale nell'ambito degli scopi che l'ente persegue». Una descrizione dello stretto legame intercorrente tra la Comunità ecclesiale e i propri enti è riportata in Associazione Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili Cattolici, Guida normativa e fiscale per gli Enti Ecclesiastici. Gli Enti Ecclesiastici fra Diritto Canonico e normativa fiscale Otranto, 2018, pag. 10, in cui è, per l'appunto, sottolineato che «il diritto canonico definisce lo statuto dell'ente e lo concepisce come strumentale per il conseguimento della comunione ecclesiale, bene comune superiore. L'ente quindi è una particolare istituzione ecclesiale, che si colloca in un rapporto di coesenzialità con la comunità ecclesiale ed è ad essa funzionale. L'ente non è quindi solo il prolungamento della vita della Chiesa per il raggiungimento dei suoi fini, ma è esso stesso Chiesa, cioè luogo in cui i fedeli costituiscono la Chiesa, secondo la consegna di Gesù Cristo».

Al contrario, perplessità sul rispetto della struttura e della finalità dell'ente, a causa della «sostanziale inapplicabilità», sono espresse in D. Fondaroli, A. Astrologo e G. Silvestri, Responsabilità «amministrativa ex d.lgs. n.231 del 2001 ed enti ecclesiastici civilmente riconosciuti», in Rivista telematica (www.statoe.chiese.it), 38, 2012, pag. Per un ulteriore approfondimento in dottrina, si rinvia a P. Picozza, L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, Giuffrè Editore, Milano, 1992, pagg. 74-79.

6. Una volta ottenuta la qualifica di Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, la collettività giuridica aleggia tra due ordinamenti, quello confessionale di origine e quello statale in cui ha ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica civile, avvalendosi di una disciplina speciale per quanto attiene ai controlli esterni, all'efficacia civile delle autorizzazioni canoniche e al particolare regime fiscale, così da non renderli omologabili alle persone giuridiche private, cui si applica il diritto comune: cfr. R. Benigni, Il riconoscimento civile dell'ente ecclesiastico, tra Concordato del 1929, Accordo del 1984, «prassi» amministrativa e «regime» non profit: quali prospettive, cit., pag. 883. Talché, come scritto in R. Benigni, L'ente ecclesiastico tra specialità e diritto comune. Affrancamento della disciplina giuridica dell'ente dal suo connotato teologico-soggettivo: conseguenze pratiche e profili di legittimità, in Dir. eccl., 3, 1998, pag. 601, nota 3, «si riconosce all'ente ecclesiastico un "privilegio" in ragione della sua attività religiosa e culturale, fuori da tale ambito il trattamento speciale viene però ritenuto ingiustificato. [...] Di fatto, [...] l'art. 7.3 dell'Accordo di Villa Madama, nel testo poi approvato, viene a confermare una specialità globale e generale dell'ente ecclesiastico». Questa esigenza di tutelare l'autonomia della Confessione, a cui l'ente appartiene, spiega il motivo per cui l'Accordo di Villa Madama del 1984 e la legislazione pattizia non mancano di ribadire, in molteplici occasioni, l'applicabilità della legislazione italiana «nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti»: in via esemplificativa, si veda l'art. 7, co. 3, L. 25 marzo 1985, n. 121.

7. Come sottolineato in Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, n. 526, Motivi della decisione, pag. 2, punto 1, «il giudice di appello, condividendo la pronuncia di primo grado, avrebbe fatto perdere all'Istituto la natura di Ente Ecclesiastico, mentre l'attribuzione di tale natura spetta solo all'Autorità ecclesiastica». Concetto ribadito a pag. 6, punto 4.2, cpv., in cui la Corte sostiene che «il giudice tributario non avrebbe [...] potuto disconoscere all'Istituto la natura di "ente ecclesiastico", in quanto in base al Concordato 1929 ed alle successive modifiche, la natura ecclesiastica dell'ente è riconosciuta solo dal diritto canonico, mentre lo Stato italiano può solo operare il "riconoscimento" dell'ente ecclesiastico nello Stato».

Sul punto, preme ribadire che la procedura di disconoscimento civile degli enti ecclesiastici segue lo schema del riconoscimento. Quindi, sono necessari i requisiti legali e l'intervento delle apposite Autorità, come dimostra la disposizione dell'art. 19, co. 2, L. 222/1985: «In caso di mutamento che faccia perdere all'ente uno dei requisiti prescritti per il suo riconoscimento può essere revocato il riconoscimento stesso con decreto del» Ministro dell'Interno, «sentita l'autorità ecclesiastica e udito il parere del Consiglio di Stato».

revocarne il riconoscimento civile⁷.

Tuttavia, se, in linea generale, gli enti in parola godono di un regime giuridico speciale, l'art. 7, co. 3, cpv., L. 25 marzo 1985, n. 121 sottopone le sole attività diverse da quelle di religione e di culto alla normativa statale prevista per quelle specifiche attività, sicché trova applicazione anche la disciplina tributaria⁸. Ebbene, il profilo oggettivo di tali enti, ossia quello concernente le attività svolte, influisce sul regime giuridico globale applicabile alla vita dell'ente. Il medesimo principio si mette in atto anche con riferimento al regime fiscale cui l'ente è sottoposto.

Ad ogni modo, però, quando si discorre del complesso regime tributario a cui sono sottoposti gli enti ecclesiastici, non è sufficiente prendere atto delle sole categorie elaborate dalla legislazione tributaria unilaterale, ma è, altresì, necessario considerare le disposizioni della normativa patrizia⁹. Non a caso, è fondamentale la suddivisione delle attività operata, proprio sotto il profilo fiscale, dall'art. 7, co. 3, L. 25 marzo 1985, n. 121, a mente del quale «agli effetti tributari gli

enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime»¹⁰. Per giunta, questa disposizione sta a dimostrazione della stretta corrispondenza sussistente tra la qualifica civilistica e la qualifica fiscale degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

In linea generale, la legislazione statale unilaterale colloca gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti nella categoria tributaria degli Enti non commerciali, considerandoli come soggetti passivi dell'Imposta sul Reddito delle Società (IRES) benché la struttura impositiva degli Enti non commerciali ricalchi quella tipica delle persone fisiche, e non quella delle società¹¹.

A riguardo, l'art. 73, co. 1, lett. c), TUIR pone l'attenzione sull'attività figurante quale «ogget-

8. Art. 7, co. 2, c.p.v., L. 25 marzo 1985, n. 121: «Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime».

In linea di massima, dunque, come rilevato in R. Benigni, Il riconoscimento civile dell'ente ecclesiastico, tra Concordato del 1929, Accordo del 1984, "prassi" amministrativa e "regime" non profit: quali prospettive, cit., pag. 883, «l'esigenza di conservazione della propria "originarietà" è per l'ente il valore fondamentale, condizione e garanzia di un più generale regime "speciale" inglobante l'intera esistenza dell'ente stesso».

Dopotutto, tale specialità, garantita dal rispetto della struttura e delle finalità degli enti, come specificato dalla stessa legislazione patrizia, risulta compatibile con lo svolgimento di ulteriori attività profane. Difatti, come evidenziato in A. Fucillo, R. Santoro e L. Decimo, Gli enti religiosi ETS. Tra diritto speciale e regole di mercato, ESI, Napoli, 2019, pag. 67, «nell'attuale sistema giuridico gli enti ecclesiastici agiscono nel mercato dei beni e servizi al pari degli altri operatori economici», senza compromettere con ciò l'apparente diversità causale tra ecclesiasticità dell'ente e commercialità dell'imprenditore: per un approfondimento sul tema, si rinvia alle pagg. 68-74. Sembra alquanto perentorio il concetto riportato in G. Rivetti, Enti ecclesiastici e ammissibilità alle procedure concorsuali: profili interordinamentali, in Rivista telematica (www.statoe.chiese.it), 32, 2014, pagg. 7-8, secondo cui «la qualifica di "ecclesiastico", infatti, è certamente favorita quando risponde alle esigenze religiose, ma del tutto irrilevante quando l'ente assume una differente funzione». Invero, pur avendo la legislazione patrizia assoggettato le attività diverse alle leggi dello Stato, che disciplinano quelle specifiche materie, il profilo soggettivo degli enti ecclesiastici non può svanire completamente, altrimenti tali enti, essendo finalisticamente orientati, rischierebbero la revoca del riconoscimento civile per la perdita dei requisiti richiesti dalla legge. Proprio sulla convivenza tra regime comune e regime speciale, si esprime P. Cavana, Gli enti, cit., pagg. 192-193, per cui «l'ipotesi di un possibile conflitto tra regime soggettivo dell'ente e regime delle attività da questo svolte [...] non viene elusa ma è espressamente considerata e risolta dal legislatore patrizio dando prevalenza ai profili soggettivi, strutturali e finalistici dell'ente, sottraendoli ad eventuali alterazioni per effetto dell'applicazione delle leggi civili concernenti le singole attività. Il che on significa che all'ente ecclesiastico non possa essere applicato, in relazione alle attività svolte, lo statuto dell'imprenditore, ma ciò sarà possibile solo nella misura in cui esso non incida irreparabilmente sul suo regime soggettivo come delineato nella normativa patrizia».

Per ulteriori approfondimenti sul tema, si rinvia, altresì, ad A. Fucillo, Enti ecclesiastici e impresa commerciale: finalmente un binomio compatibile! (nota a Cass, Sez. Unite, 11 aprile 1994, n. 3353), in Dir. eccl., 4, 1995, pagg. 463 e ss.; F. Franceschi, Scuole confessionali, esercizio di attività industriale e diritto agli sgravi contributivi: note in margine ad una recente sentenza della Suprema Corte (nota a Cass, Sez. Lav., 5 gennaio 2001, n. 97), in Informazione previdenziale 2001, pagg. 1215 e ss.; A. Bettegini, Gli enti e i beni ecclesiastici, cit., pagg. 68-70; Id., L'attività commerciale di un ente ecclesiastico, in J. I. Arrieta, Enti ecclesiastici e controllo dello Stato: studi sull'istruzione CEI in materia amministrativa, Marcianum Press, Venezia, 2007, pagg. 191 e ss.; D. Fondaroli, A. Astrologo e G. Silvestri, Responsabilità "amministrativa", cit., pagg. 10-12.

9. Di tale situazione offre una sintesi di carattere generale A. Perego, Enti religiosi, Terzo settore e categorie della soggettività tributaria, in Jus, 2019: «In prospettiva tributaria, la categoria soggettiva degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non è come spesso appare o la si descrive, e cioè un omogeneo insieme di enti che per legge hanno ad oggetto esclusivo o principale un'attività di religione o di culto, la quale non è mai fiscalmente commerciale: tali enti non costituiscono, in sintesi, una monolitica "specie" legale della categoria soggettiva degli enti non commerciali di cui all'art. 73, co. 1, lett. c del TUIR».

10. In argomento, si veda quanto esposto in G. Dalla Torre, Lezioni, cit., pag. 228, in cui ci si sofferma sulla ragione giuridica dell'art. 7, co. 3, L. 121/1985, rinvenibile nell'esigenza di «distinguere tra regime interno dell'ente, dipendente dalle norme confessionali, e regime delle sue attività esterne, doverosamente ricondotto alle leggi civili al fine di evitare la formazione di aree di ingiustificato privilegio nell'esercizio di attività proprie anche di altri soggetti (principio di uguaglianza) e la lesione di interessi generali tutelati dal legislatore statale (o regionale) in relazione ai vari settori di attività».

Ulteriori analisi sull'argomento sono effettuate in Associazione Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili Cattolici, Guida, cit., pag. 33, per cui «sarà necessario stabilire in maniera oggettiva, prima di decidere se l'ente sia soggetto all'applicazione della normativa fiscale e, quindi, sia considerato al pari degli altri enti commerciali, se l'attività economica esercitata dall'associazione religiosa sia solo strumentale, saltuaria, sporadica o accessoria rispetto a quella istituzionale dell'ente stesso oppure non sia svolta (forse anche) in maniera anche prevalente rispetto alla prima». In seguito alla valutazione, come sostiene P. Clementi, La fiscalità dell'ente ecclesiastico, in P. Clementi e L. Simonelli (a cura di), L'ente ecclesiastico a trent'anni dalla revisione del Concordato, Giuffrè Editore, Milano, 2015, pagg. 308-309, «in forza di questa "equiparazione concordataria", ogni norma specifica rivolta agli enti e/o alle finalità di beneficenza o di istruzione si applica automaticamente, sia agli EECR in quanto soggetti fiscali, sia alle loro attività di religione o culto. [...] Va precisato che l'equiparazione opera solo agli effetti strettamente tributari e non può essere evocata per applicare altre norme statali relative alla beneficenza e all'istruzione alle attività di religione o culto o agli EECR».

11. Questa situazione si è venuta a creare per il mancato compimento dell'originario progetto di riforma del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), il quale prevedeva la sostituzione dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF) con l'Imposta sul Reddito (IRE), cui sarebbero stati sottoposti sia le persone fisiche che gli Enti non commerciali.

12. Cfr. P. Clementi, La fiscalità dell'ente ecclesiastico, cit., pagg. 303-304.



to esclusivo o principale dell'ente», al fine di consentirne l'ingresso nella categoria fiscale degli Enti non commerciali. A rigore, gli enti ecclesiastici vi rientrano per la circostanza di non poter operare all'interno dei settori merceologici, col proposito di trarne prevalentemente un vantaggio speculativo¹².

Ora, l'art. 149, co. 1 e 2, TUIR indica i casi e i termini temporali inerenti alla perdita della qualifica di Ente non commerciale, ma al co. 4 prevede che «le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili [...]». Secondo il ragionamento della Suprema Corte di Cassazione nella sentenza in commento, questa deroga non andrebbe intesa nel senso che «gli enti ecclesiastici non possono mai perdere la qualifica di "enti non commerciali", neppure quando svolgono attività commerciale prevalente [...]»¹³. Infatti, non è ravvisabile nell'ordinamento statale italiano alcun fondamento su cui innestare una presunzione assoluta di non commercialità degli enti ecclesiastici, mediante la quale accordare un regime fiscale di favore iuris et de iure, esclusivamente in virtù della connotazione religiosa soggettiva, derivante dalla loro appartenenza ad una Confessione religiosa¹⁴.

Pertanto, la deroga prevista dal co. 4 dell'art. 149 TUIR non va condotta nella direzione di escludere del tutto l'eventualità che un Ente ecclesiastico non commerciale possa perdere tale qualifica fiscale. Invero, come abbiamo visto, la legislazione dello Stato condiziona l'acquisizione e la permanenza della qualifica civilistica di Ente ecclesiastico alla sussistenza degli specifici requisiti legali, che, tra l'altro, qualificano le modalità con cui le attività, che l'ente si prefigge, devono o non devono essere svolte. Oltretutto, la legislazione pone specularmente in rapporto la qualifica civilistica con quella tributaria, nel senso che sussiste una coincidenza tra i rispettivi requisiti di acquisizione delle due qualifiche, dimodoché, una volta ottenuta la prima, si presume che sussista anche la seconda, ma non in modo assoluto, bensì iuris tantum, ossia con possibilità di provare il contrario, qualora l'ente dovesse perdere i requisiti richiesti. Talché, se dovesse venir meno il riconoscimento civile, secondo quanto previsto dall'art. 19, co. 2, L. 20 maggio 1985, n. 222, gli enti ecclesiastici difetterebbero della condicio iuris per la permanenza della qualifica fiscale di Enti non commerciali. La ragione alla base di tale specularità, che del resto giustifica la deroga di cui all'art. 149, co. 2, TUIR, risiede nel fatto che la figura civilistica dell'ente ecclesiastico è stata approntata dalla legislazione pattizia per consentire

13. Si veda Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 4, punto 3, in cui si specifica che quell'indirizzo interpretativo, sostenuto da una parte di dottrina, troverebbe «implicita conferma dalla relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 460 del 1997, sicché gli enti ecclesiastici potrebbero essere definiti come enti non commerciali "di diritto"», considerato che la legge presuppone sempre, per il riconoscimento civile, che l'ente abbia ad oggetto esclusivo o principale un'attività di religione o di culto, rendendo così superfluo un successivo «controllo fiscale sull'effettiva natura non commerciale».

[14] Su questa linea, si veda Consiglio Nazionale Del Notariato, Studio n. 864 bis, 21 aprile 1999, Enti ecclesiastici, con particolare riferimento al D.Lgs. n. 460/1997, est. C. Brunelli, pag. 14, in base al quale «gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili rientrano sicuramente nella categoria degli enti non commerciali, anzi si potrebbe affermare che, alla luce di quanto stabilisce il nuovo comma 4 dell'art. 111-bis del T.U.I.R., modificato dall'art. 6 del D.Lgs. n. 460/1997, possono qualificarsi enti commerciali di diritto».

Sulla stessa scia, si pone Caritas Italiana, Alcune riflessioni intorno alla configurazione civilistica e fiscale dell'Ente Ecclesiastico Civilmente Riconosciuto, agosto 2007, pag. 2, secondo cui «essendo il perseguimento delle finalità di religione e culto l'oggetto esclusivo dell'Ente Ecclesiastico Civilmente Riconosciuto (EECR), ed essendo questa [...] una previsione di legge (art. 7, comma 2, Legge 121/85), si comprende perché l'EECR non possa mai perdere la qualifica di ente non commerciale, anche quando l'attività commerciale posta in essere dovesse essere quantitativamente importante: a rafforzamento di tale conclusione, l'esplicita previsione dell'art. 149, comma 4, che stabilisce che all'EECR non si applicano le disposizioni relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale. A tale proposito è bene notare come la definizione di attività commerciale secondo il Codice Civile e secondo la normativa fiscale non sia coincidente, la seconda essendo più estensiva della prima [...]. Il legislatore fiscale, avendo a misura l'attività da sottoporre a imposizione (diretta o indiretta), pur partendo dal medesimo presupposto (è attività commerciale quella corrispondente all'esercizio in forma di impresa delle attività previste dall'art. 2195 C.C.), estende la nozione di attività commerciale alle medesime attività anche se svolte in via non esclusiva e anche se non organizzate in forma di impresa (art. 55 TUIR e art. 4 DPR 633/72)».

In senso analogo, si esprime G. M. Cipolla, Profili fallimentari e profili fiscali nell'amministrazione degli enti ecclesiastici, in Conferenza Episcopale Italiana, Temi di amministrazione dei beni ecclesiastici e riforma del terzo settore. Seminari nazionali di studio per gli economisti e responsabili degli uffici amministrativi, seminario tenutosi in Roma, 15 ottobre 2013, pag. 36, per cui «la norma fiscale (l'art.149, comma 4 Tuir) [...] sterilizza, ai fini tributari, il comportamento in concreto tenuto dagli enti ecclesiastici stabilendo che tali enti, al pari delle associazioni sportive dilettantistiche e diversamente da ogni altro ente, non possono mai perdere la qualifica di ente non commerciale. Quand'anche dovessero svolgere prevalentemente un'attività commerciale, gli enti ecclesiastici restano fiscalmente "enti non commerciali", con tutto ciò che ne consegue in punto di applicazione (a tacer d'altro) del peculiare regime riservato a tali enti dallo stesso Tuir. La suesposta conclusione rimane ferma quand'anche gli enti ecclesiastici – come spesso accade – dovessero investire tutto o gran parte delle proprie disponibilità economiche nell'acquisizione di beni strumentali allo svolgimento dell'attività imprenditoriale o di beni mobili quali azioni o obbligazioni». Tuttavia, lo stesso Autore riconosce che «nella relazione governativa di accompagnamento al d.lgs. n. 460/1997 il cui testo era stato trasfuso nell'art. 111 bis Tuir (cui corrisponde appunto, a seguito della riforma ires, l'art. 149) la ratio dell'art. 149, ult. comma (già art. 111 bis, ult. comma) Tuir è individuata significativamente nel fatto che negli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili "sono prevalenti le attività istituzionali di ispirazione eminentemente idealistica"».

In senso conforme, P. Piccolo, Gli obblighi contabili degli enti ecclesiastici tra attività non profit e for profit, in Rivista telematica (www.statoeclie.it), 21, 2013, pagg. 2-3, per la quale «è opinione comune che, per l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, vige la presunzione di "non commercialità" 7 per il fatto che questi non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Tale assunto è confermato sia dalla nozione civilistica di imprenditore (cfr. artt. 21358 e 21959 c.c.) sia dalla normativa fiscale sul reddito d'impresa (cfr. artt. 55 e 56 Tuir10) e sull'esercizio d'impresa (cfr. art. 4 d.P.R. n. 633 del 1972), in quanto, non essendo l'attività religiosa diretta alla produzione o alla cessione di beni né alla prestazione, eventualmente economica, di servizi, non può essere di natura commerciale».

[15] Si veda Associazione Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili Cattolici, Guida, cit., pag. 9: «L'espressione ente ecclesiastico non appartiene al diritto canonico, che parla di persone giuridiche, ma a quello civile ed ecclesiastico. È utilizzata nell'articolo 831, comma 1, del Codice Civile che, a sua volta, riprende la terminologia del Concordato Lateranense dell'11 febbraio 1929. È stato ripreso nell'Accordo di revisione del Concordato Lateranense del 18 febbraio 1984 e nelle "Norme per la disciplina della materia degli enti e beni ecclesiastici", comunemente nota come Legge 222/1985».



il subingresso nell'ordinamento statale di soggetti giuridici extra-ordinamentali, nella veste di enti ecclesiastici, al ricorrere di precisi requisiti legali¹⁵: dunque, se questi requisiti dovessero difettare sin dall'inizio o dovessero svanire in un secondo momento sul piano civilistico, non esisterebbe proprio un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, ma solo un ente canonico extra-ordinamentale, non legittimato, di conseguenza, a beneficiare dei vantaggi fiscali¹⁶.

Da tale quadro normativo, quindi, emerge che la generica deroga del co. 4, art. 149 TUIR, riferendosi al co. 2 dello stesso articolo, determina l'esclusione dell'operatività dei parametri ivi elencati, i quali concorrono al dissolvimento della qualifica di Ente non commerciale, dato che, come visto prima, gli enti ecclesiastici devono adeguarsi soltanto ai requisiti della normativa pattizia. In più, la medesima deroga a beneficio degli enti ecclesiastici, coinvolgendo anche il co. 1 dello stesso articolo, a mente del quale «indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta», implica, secondo la stessa Corte nella sentenza in commento, che «non è sufficiente svolgere attività prevalente per un solo esercizio», come previsto nel co. 1, «per perdere la qualifica di "ente non commerciale", per gli enti ecclesiastici, ma occorre che nel corso dei vari anni di attività l'ente ecclesiastico abbia in realtà svolto in prevalenza attività commerciale»¹⁷.

Dopotutto, le considerazioni fatte finora sono state suffragate dalla Commissione Europea, con la decisione 284/2012/UE del 19 dicembre

2012, relativa ad un caso di aiuto di Stato, la quale ha sostenuto che «per quanto riguarda gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, l'Italia ricorda che la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 124/E, del 12 maggio 1998, ha chiarito che gli enti ecclesiastici possono beneficiare del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali soltanto se non hanno per oggetto principale l'esercizio di attività commerciali. In ogni caso, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti devono conservare la prevalenza dell'attività istituzionale di ispirazione eminentemente idealistica. Pertanto, l'articolo 149, quarto comma, del TUIR si limita a escludere l'applicazione dei particolari parametri temporali e di commercialità di cui all'articolo 149, primo e secondo comma, agli enti ecclesiastici [...], ma non esclude che tali enti possano perdere la qualifica di enti non commerciali»¹⁸. E ancora, continuando nel prosieguo della decisione, «gli enti ecclesiastici [...] possono perdere la qualifica di ente non commerciale se svolgono attività prevalentemente economiche. Pertanto, anche gli enti ecclesiastici [...] possono perdere il beneficio del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali in genere. Non risulta pertanto sussistere quel sistema di "qualifica permanente di ente non commerciale"»¹⁹.

Sul punto, del resto, la stessa Corte Suprema di Cassazione richiama, nella sentenza in commento, i propri precedenti, in cui ha corroborato i medesimi principi in tema di riconoscimento dei trattamenti di maggior favore per gli enti equiparati a quelli di beneficenza o istruzione, tra i quali rientrano gli enti ecclesiastici²⁰. Per giunta, al fine di poter beneficiare di tale trat-

[16] Sul punto, si veda P. Picozza, Gli enti ecclesiastici: dinamiche concordatarie tra innovazioni normative e disarmonie del sistema, in Quad. dir. pol. eccl., 1, 2004 pag. 173, per cui «in altre parole il volume complessivo delle attività economiche riferite alle attività diverse, non può essere tale da far assumere all'ente una caratterizzazione di tipo commerciale». Lo stesso Autore, nella nota 28, specifica che «questa condizione (prevalenza delle attività commerciali) può essere motivo di legittimo impedimento, anche per il riconoscimento della qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, ai sensi dell'art. 4 della citata legge n. 222/1985».

Similmente si esprime C. E. Varalda, Enti ecclesiastici cattolici e procedure concorsuali. La rilevanza del "patrimonio stabile" nella gestione della crisi, in Rivista telematica (www.statoecliese.it), 28, 2015, pag. 4, il quale prospetta, per l'ipotesi in cui le attività diverse non siano svolte «"per così dire, a fianco o in parallelo con quella religiosa"» o, comunque, non ad «essa strumentale», l'eventualità che «si potrebbe arrivare, con un procedimento uguale a quello attributivo di personalità giuridica, a una modificazione sostanziale dell'ente ecclesiastico per mutamento del fine».

Sullo stesso piano, A. Celli, Amministrazione dell'ente ecclesiastico: prevenzione e gestione delle criticità. Procedure concorsuali, in P. Clementi e L. Simonelli (a cura di), L'ente ecclesiastico, cit., 292 e in Conferenza Episcopale Italiana, Temi, cit., seminario tenutosi in Roma, 15 ottobre 2013, pag. 10, il quale, premettendo che le attività diverse da quelle religiose e culturali «possono definirsi come attività possibili, il cui divieto all'esercizio per gli enti ecclesiastici risulterebbe incostituzionale», stante l'art. 20 Cost., precisa che «certamente, qualora la concreta attività che l'ente svolge abbia caratteristiche, quantitative e qualitative, tali da far perdere a questo i requisiti originari propri, mediante prevalenza assoluta delle sue attività profane, così da rendere marginale il suo fine religioso o la giustificazione della sua appartenenza alla Confessione, si ha uno snatramento del proprio carattere ontologico; con conseguente possibile refluenza di segno negativo sulla sua qualificazione come ente ecclesiastico in entrambi gli ordinamenti».

In senso analogo, si esprime P. Clementi, La fiscalità dell'ente ecclesiastico, cit., pag. 305, la quale sottolinea proprio la relatività della presunzione per cui un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto rientri nella qualifica di Ente non commerciale, visto che essa «implica – evidentemente – che l'ente in questione mantenga la propria natura. Qualora, infatti, in un EECR venisse meno la finalità di religione o culto, il Ministero dell'interno – e non l'Amministrazione finanziaria – potrebbe revocare il riconoscimento di EECR; di conseguenza, non sarebbe più operante il quarto comma dell'articolo 149 e tornerebbero applicabili i criteri comuni per accertare la qualifica di ENC».

[17] Si veda Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 4, punto 3.2.

[18] Si veda Commissione Europea, Decisione 284/2012/UE, 19 dicembre 2012, in Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, 18 giugno 2013, L 166/43, punto 6.3, § 152.

[19] Si rinvia a Commissione Europea, ivi, L 166/44, punto 6.3, § 158.

[20] Cfr. Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pagg. 5-6. Punti 3.3 e 3.4.

tamento agevolativo, così come avviene per poter mantenere i vantaggi derivanti dalla qualifica Ente non commerciale, senza incorrere in aiuti di Stato vietati, non risultando sufficiente che detti enti siano sorti con i fini enunciati nei propri atti, è, altresì, necessario verificare che «l'attività in concreto esercitata dagli enti medesimi non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, e, inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente, che la stessa sia in rapporto di strumentalità

diretta ed immediata con quei fini di religione e di culto, e quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti, dovendo altrimenti essere classificata come "attività diversa"»²¹.

In conclusione, sulla scorta delle considerazioni esposte sinora, si comprende la circostanza per cui la Corte, nella sentenza in commento, rinvia una violazione di legge da parte dei Giudici di merito per «avere ritenuto esistente», per una sola annualità (2004), una attività commerciale

21. Si veda Cass. civ., Sez. VI, ord. 13 dicembre 2016, n. 25586, la quale riprende l'indirizzo interpretativo dato in Agenzia Delle Entrate, Risoluzione 19 luglio 2015, n. 91/E, pag. 6, in cui si esprimeva che «il requisito soggettivo non è sufficiente. La riduzione dell'imposta, infatti, può in concreto applicarsi solo in relazione alle attività dirette di culto e religione nonché a quelle diverse per le quali sia riconosciuto il nesso di strumentalità immediata e diretta».

Nello stesso senso, le medesime considerazioni erano state espresse da Cass. civ., Sez. I, sent. 29 marzo 1990, n. 2573, in Giust. civ., 1990, I, 2605, Motivi della decisione, nella quale si sostiene che un ente ecclesiastico può beneficiare della riduzione ai fini IRPEG «solo se l'attività da essi in concreto esercitata resti nell'ambito dei loro fini istituzionali tipici, esplicitamente determinati nello statuto, o, quanto meno, in ipotesi di attività non prevalente, si ponga in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini». Tra l'altro, all'indomani di tale decisione, si è espresso, in maniera ancor più rigorosa, Cons. Stato, parere 8 ottobre 1991, n. 1296, che ribadisce l'insussistenza della sola natura soggettiva di un ente ecclesiastico per ottenere l'agevolazione IRPEG, dal momento che il beneficio fiscale, presentandosi come un'eccezione al principio di corrispondenza tra capacità contributiva e soggettività tributaria, deve essere ancorato alla preordinazione dell'attività, svolta concretamente dall'ente ecclesiastico, ai fini che il Legislatore ha reputato meritevoli di tutela.

Questa sentenza è stata richiamata in Cass. civ., Sez. I, sent. 08 marzo 1995, n. 2705, in Foro it., 1995, I, 3511, Motivi della decisione, nella quale è stato affermato che, per un caso di accertamento ai fini IRPEG, «la sola natura del soggetto non è però sufficiente per l'attribuzione dell'esenzione. [...] pur se tali soggetti sono identificati e qualificati in base ai fini che istituzionalmente perseguono, occorre che l'attività commerciale svolta sia, con quel fine, in un rapporto di strumentalità diretta ed immediata. Tale rapporto di strumentalità deve essere accertato dal giudice del merito – ed il relativo accertamento, ove, come nella specie, sia logicamente e congruamente motivato è incensurabile in sede di legittimità – sicché lo stesso viene ad essere correttamente escluso quando si tratta di attività volta al procacciamento di mezzi economici, ove, per l'intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine, non sia con esso coerente, in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando, cioè, si tratti di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al raggiungimento dei fini istituzionali. Dare esclusivo rilievo ai predetti fini si risolverebbe in un'incontrollabile estensione dell'agevolazione tributaria contro il carattere eccezionale di essa e nella possibilità, per il soggetto, di precostituirsi il regime fiscale più conveniente in contrasto con il principio di effettività dell'imposizione tributaria».

Dello stesso tenore Cass. civ., Sez. I, sent. 15 febbraio 1995, n. 1633, in Fisco, 1995, 3872; Comm. trib., 1995, II, 507, per cui, sempre in tema di riduzione dell'aliquota IRPEG a favore degli enti che perseguono fini religiosi o culturali, «non è sufficiente che detti enti siano sorti con tali enunciati fini, ma occorre altresì accertare l'attività in concreto esercitata dagli enti medesimi (come descritta nell'atto costitutivo, con precisa indicazione dell'oggetto, ovvero, in difetto, come effettivamente svolta) non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, e, inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente [...], che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini di religione e di culto, e quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti (dovendo altrimenti essere classificata come «attività diversa», soggetta all'ordinaria tassazione)».

In materia di ICI, analoghe valutazioni sono state fatte nelle seguenti sentenze: Cass. civ., Sez. trib., 08 luglio 2015, n. 14226, in Foro it., 2015, I, 3157; Bollettino trib., 2016, 145, n. Righi; Cass. civ., Sez. trib., 08 luglio 2016, n. 13970, in Mass., 2016, 473; Cass. civ., Sez. VI, ord. 03 maggio 2017, n. 10754, in Riv. giur. edilizia, 2017, I, 766; Cass. civ., Sez. trib., ord. 15 marzo 2019, n. 7415, in Quaderni dir. e politica ecclesiastica, 2019, 716, n. Elefante.

In materia di IRES, lo stesso principio è stato richiamato in Cass. civ., sez. trib., 02 ottobre 2013, n. 22493, in Riv. trim. dir. trib., 2014, 733, n. Castaldi.

In giurisprudenza di merito, si veda Commissione Trib. Reg. Lazio, Sez. VI, sent. 10 luglio 2017, n. 4134, in Mass. Nazionale Giur. Merito, pagg. 136-137, in cui ha trovato conferma l'orientamento dei Giudici di legittimità.

In dottrina, un giudizio critico a tale linea interpretativa è espresso in F. Finocchiaro, Diritto ecclesiastico, cit., pag. 414: «Riteniamo infatti che, distinguendo fra strumentalità immediata e mediata, si finisce in un bizantinismo giuridico, di cui si fa eco la stessa Risoluzione». Questo sarebbe dovuto al fatto che la Risoluzione ha prevalentemente tracciato una distinzione tra attività spirituali ed attività corporali dell'ente che ha richiesto il parere, concludendo che soltanto le prime sarebbero esenti, in virtù del loro nesso di strumentalità diretta ed immediata con il fine di religione e di culto dell'ente. Secondo l'Autore, dato che le sole attività corporali possono produrre reddito, è logico che il Legislatore tributario abbia inteso riferirsi solamente a queste, dimodoché «non accogliere questa interpretazione significa ritenere che il legislatore ha dettato una norma perlomeno inutile perché, tautologicamente, prevederebbe un'esenzione per attività che non sono comunque produttive di reddito».

Parimenti, si pone in senso critico L. Castaldi, L'(in)applicazione dell'aliquota IRES dimezzata agli enti aventi fini di religione e di culto e i rapporti tra potere legislativo e potere giudiziario (nota a Cass. civ., sez. trib., 02 ottobre 2013, n. 22493), in Riv. trim. dir. trib., 2014, pagg. 733 e ss., in quanto «su un piano squisitamente logico, non è dato comprendere perché l'astratta suscettibilità di una determinata attività ad essere utilizzata per il perseguimento (anche) di fini diversi da quelli di religione e di culto sia indice indefettibile di sua incoerenza rispetto al perseguimento di questi ultimi; come pure sfugge perché la medesima circostanza denoti per ciò solo la funzionalizzazione dell'attività al mero procacciamento di mezzi economici da parte dell'ente. [...] La Corte, infatti, modifica chiaramente il referente/denotario della misura fiscale contemplata dalla norma [art. 6, comma 1, lett. c), D.P.R. n. 601/1973]: non più il soggetto (l'ente) ma l'oggetto (l'attività). [...] Con l'ulteriore bizzarro risultato [...] che l'aliquota IRES dimezzata piuttosto che applicarsi (o non applicarsi) all'imponibile complessivo dell'ente, come disposto dall'art. 77 TUIR, finisce destinata a segmentata e atomistica applicazione, se del caso, con riguardo ai risultati reddituali parziali delle (sole) specifiche attività tipicamente di religione e di culto e a quelle relativamente alle quali sia predicabile il suddetto requisito di strumentalità immediata e diretta. E ferma rimanendo l'aggravante della difficoltà anche solo ad immaginare quali mai possano essere in concreto le attività [...] connesse in chiave di strumentalità diretta e immediata con le prime. [...] A nostro modo di vedere, il vero snodo teorico da approfondire per evitare che la previsione legislativa in questione, per come è ad oggi interpretata, finisca in prospettiva applicativa per mettere capo a risultati irragionevoli o evidentemente sproporzionati, dovrebbe passare tutto attraverso una seria e ponderata rimeditazione dei margini concettuali dell'impresa e della commercialità fiscale [...], tenendo in debito conto talune specificità organizzativo-gestionali proprie degli enti religiosi [...], la matrice comunitaria che, in nome dei principi di libero mercato e di concorrenzialità, tende progressivamente a dilatare i confini di entrambe le nozioni (di commercialità e di impresa), [...] i fenomeni di interferenza e di osmosi tra pubblico e privato che vengono a moltiplicarsi in settori – quali in particolare quelli concernenti l'erogazione di servizi essenziali alla collettività come l'istruzione, l'assistenza sociale e socio-sanitaria, la cultura – che vedono impegnati in prima linea proprio gli enti di cui si discorre in questa sede».

22. Si veda Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 6, punto 4.3.

Come nota la Corte Suprema di Cassazione, nella sentenza in parola, i Giudici di merito incorsero in errore sulla natura, civile e fiscale, dell'ente ricorrente, giungendo, così, ad una conclusione contraddittoria. Infatti, nei primi due gradi di giudizio, si ritenne che l'Istituto religioso avesse perso la qualifica di Ente non commerciale a causa dello sfioramento dei parametri ex art. 149, co. 2, TUIR, alla stregua di quanto risultasse dagli atti presentati dall'Istituto con riferimento all'anno 2004: si veda Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sezione distaccata di Messina, n. 131/27/2013, cit., pag. 2, in cui è ribadito che «per quanto riguarda il mancato riconoscimento della qualifica di Ente non commerciale dell'Istituto Religioso, questo Collegio condivide sia sotto il profilo giuridico che normativo quanto deciso dai Giudici di primo grado, che non lo hanno ritenuto Ente Ecclesiastico non economico, stante quanto è dato rilevare dallo stesso Statuto dell'Istituto». Tuttavia, gli stessi Giudici di merito, dopo aver negato la natura di Ente non commerciale, ritennero violati gli artt. 143 e ss. TUIR, destinati proprio alla disciplina tributaria degli «Enti non commerciali residenti»: su questo punto, la Corte ha ravvisato la contraddizione, rilevando che «se, dunque, l'ente ecclesiastico non è ente non commerciale non potevano ad esso applicarsi queste disposizioni specifiche dettate proprio per gli «enti non commerciali»» (punto 4.2, cpv).





prevalente, tale da poter eliminare all'ente ecclesiastico la natura di "ente non commerciale", benché la deroga al co. 1, art. 149 TUIR, per opera del co. 4 del medesimo articolo, escluda tale eventualità per gli enti ecclesiastici. Come chiosa la Corte, «essendo stato preso in esame un solo anno, non poteva l'Istituto perdere la natura di "ente non commerciale"»²².

La Corte Suprema di Cassazione ribadisce il proprio orientamento sui modi di espletamento della doppia contabilità

La seconda questione giuridica, affrontata nella sentenza in commento, ruota sull'obbligo della contabilità separata, o più comunemente noto come obbligo della doppia contabilità.

In generale, l'art. 8 D.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33, regolamento di esecuzione della legge 20 maggio 1985, n. 222, dispone che «l'ente ecclesiastico che svolge attività per le quali sia prescritta dalle leggi tributarie la tenuta di scritture contabili deve osservare le norme circa tali scritture relative alle specifiche attività esercitate».

Nello specifico, con particolare riferimento agli enti non economici esercenti delle attività commerciali, fiscalmente rilevanti, l'art. 144, co. 2, TUIR impone la separazione contabile «per l'attività commerciale esercitata», nel duplice intento di evitare le eventuali commistioni tra le diverse attività esercitate e di sopperire ad esigenze di trasparenza, utili anche per qualificare l'ente dal punto di vista fiscale.

In primis, quest'ultima disposizione va coordinata con quella dell'art. 20, co. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), il quale rinvia alle scritture contabili e agli adempimenti fiscali, di cui agli artt. 14-18 del-

lo stesso D.P.R., da attuare «in relazione allo specifico genere di attività commerciale, eventualmente esercitata dagli enti non commerciali», e «in base all'entità dei volumi annui di ricavi realizzati»: pertanto, tale espediente normativo consente di utilizzare «un regime di contabilità semplificata [art. 18] o di contabilità ordinaria o ancora di contabilità super semplificata [art. 20, co. 3]»²³. Per questa ragione, è necessario determinare specificamente, sotto il profilo fiscale, l'an e il quomodo delle attività commerciali, ovverosia il se può essere ravvisata un'attività commerciale e, in subordine, il modo con cui la stessa viene esercitata²⁴.

Ora, nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ammise, nei giudizi di merito, di essere riuscita ad addentrarsi «nel merito delle singole riprese fiscali, ai fini di determinarne l'imponibilità o meno», premettendo, per di più, che l'Istituto religioso aveva riconosciuto l'esistenza di un'attività commerciale (gestione di una scuola) e che lo stesso Istituto aveva dichiarato, nell'apposito questionario, di «non avere una contabilità analitica», bensì «una contabilità costituita da "entrate e uscite"»²⁵. Pertanto, pur essendo implicitamente desumibile da tali affermazioni dell'Agenzia delle Entrate l'avvenuto adempimento dell'obbligo di separazione contabile da parte dell'Istituto nonché la possibilità di distinguere le varie voci contabili, il Giudice di appello considerò inadempito l'obbligo della separazione contabile, escludendo, di conseguenza, l'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 143, co. 3, lett. b), TUIR per i contributi pubblici, in ragione dell'asserita impossibilità di individuare questi ultimi all'interno del bilancio²⁶.

A riguardo, il Giudice di secondo grado prese alla

[23] Si veda Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 8, punto 4.6, cpv. 3, e punto 4.8.

Per indicazioni pratiche sulle diverse tipologie con cui gli obblighi fiscali possono essere adempiti, si rinvia a M. Gelmetti, Adempimenti contabili per gli enti non commerciali ed obbligo di rendicontazione, in *Enti non profit*, 2, 2012, pagg. 10-16.

[24] Sul tema, cfr. P. Clementi, La fiscalità dell'ente ecclesiastico, cit., pag. 332, nota 80, in cui si dà sinteticamente conto del quadro normativo di riferimento, negli stessi termini di quanto compiuto dalla Corte nella sentenza in commento.

A proposito, indicazioni pratiche vengono fornite in G. M. Colombo, Regime fiscale e contabile dei contributi pubblici ad enti non commerciali, in *Enti non profit*, 12, 2007, pag. 740, secondo cui «questa verifica deve essere fatta avendo presenti, oltre a quanto previsto dall'art. 55 del TUIR (esercizio di impresa) anche le eccezioni previste dalla legge rispetto alla regola generale», come avviene all'art. 143, co. 1, ult. cpv., e all'art. 148, co. 3, TUIR, «i quali prevedono, a determinate condizioni, la decommercializzazione delle attività svolte dagli enti non commerciali in generale». Si rinvia, altresì, a Id., La contabilità fiscale degli enti non commerciali, in *Corr. trib.*, 2010, pagg. 2526 e ss.

[25] Si veda Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, Sezione distaccata di Messina, n. 131/27/2013, cit.

[26] In effetti, Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 7, punto 4.5, cpv. 2, sottolinea che «da questo errore, poi, si sono verificati tutti gli ulteriori errori a catena, con riferimento alla indicazione dei "contributi pubblici" tra redditi di impresa, trattandosi, invece, di redditi esenti ai sensi dell'art. 143 Tuir, comma 3, lett. b».

Sul tema della contabilità dei contributi pubblici, indicazioni di carattere pratico sono enucleate in G. M. Colombo, Regime fiscale e contabile dei contributi pubblici ad enti non commerciali, cit., pagg. 741-743.

[27] Si veda Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 7, punto 4.4, cpv. 3: «È evidente la violazione di legge [...], perché questa Corte ha ritenuto che il requisito della contabilità separata non richiede la predisposizione di due distinti e completi bilanci di esercizio».

[28] In argomento, nella sentenza in commento, la Corte richiama i propri precedenti, in cui si è trovata ad affrontare questioni analoghe. Nel dettaglio, in Cass. civ., Sez. trib., 03 luglio 2015, n. 13751, Motivi della decisione, si sostiene che «pure a fronte della contabilità unica (integrata) è sempre possibile separare la sfera di attività commerciale dalla sfera di attività istituzionale allo scopo di farne confluire il risultato in dichiarazione. La separazione invero può avvenire oltre che mediante l'adozione di due sistemi contabili (tale è l'effetto dell'obbligo di contabilità separata di cui all'articolo 144, comma 2 Testo Unico R.) anche mediante l'individuazione di appositi conti o sottoconti in seno alle risultanze contabili complessive dell'ente, conti o sottoconti evidenziati dalla natura della posta contabile sottesa».

In seguito, lo stesso principio giuridico viene affermato in Cass. civ., Sez. trib., 14 luglio 2017, n. 17454.

lettera l'obbligo di doppia contabilità, concependolo in sintonia con quell'indirizzo interpretativo che vorrebbe desumerne la necessità di elaborare due separati e completi bilanci, per ogni genere di attività svolta, ciascuno dei quali dovrebbe figurare su distinti supporti documentali²⁷.

Al contrario, la giurisprudenza di legittimità si è mantenuta coerente al proprio indirizzo interpretativo, perseverando nel ritenere sufficiente, per adempiere all'obbligo legale della separazione contabile, una chiara distinzione tra i fatti amministrativi (monetario-finanziari ed economici) relativi all'attività istituzionale e quelli riguardanti l'attività commerciale, in quanto sarebbe, comunque, garantita la ratio legis di assicurare la trasparenza e la divisione tra le differenti attività²⁸.

Oltretutto, di questo parere non è solo la giurisprudenza di legittimità, ma persino l'Amministrazione Finanziaria: infatti, l'Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione 13 marzo 2002, n. 86/E, ha reputato che un unico impianto contabile consente di provvedere alle già menzionate esigenze legali, lasciando, al contempo, margine alle Autorità competenti di esercitare i controlli fiscali²⁹.

In ogni caso, l'apprestamento di un impianto di conti unico è facoltativo, in modo tale da lasciare all'organo amministrativo degli enti la scelta circa il modello di impianto contabile da adottare, permettendo di spaziare da una contabilità per così dire minimalista, devota cioè all'essenziale, fino alla messa a punto del metodo della partita doppia, alla stregua di quanto avviene

per la contabilità ordinaria degli enti commerciali.

In conclusione, la Corte Suprema di Cassazione, ribadisce, nella sentenza in commento, il principio di diritto per cui «il bilancio [...] può essere redatto con qualsiasi metodo secondo qualsiasi schema, purché conformi ai principi della tecnica contabile, non essendovi alcun obbligo di adeguarsi nella redazione del bilancio alle disposizioni concernenti gli schemi, la forma previsti per il bilancio delle società di capitali»³⁰.

A riguardo, al fine di corroborare l'esattezza di questo principio, è interessante evidenziare il parallelismo che la Corte effettua in relazione alla disciplina sul Terzo settore, la quale distingue, sempre ai fini tributari, tra enti del Terzo settore commerciali ed enti del Terzo settore non commerciali³¹. Tuttavia, si badi, questa distinzione non è sovrapponibile a quella operata dal TUIR con riferimento agli entri estranei all'ambito del Terzo settore, come, del resto, si evince dalla richiesta, da parte dell'art. 9 della legge delega 106 del 2016, di una revisione complessiva della normativa tributaria nell'ambito del Terzo settore³². Nonostante la differente determinazione delle categorie fiscali, l'art. 79, co. 1, CTS prevede l'applicazione del TUIR, anche se in via meramente residuale e in quanto compatibile con la normativa sul Terzo settore: dunque, anche gli enti del Terzo settore e quelle hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata in relazione all'attività commerciale svolta, da intendersi negli stessi termini di cui abbiamo dato conto sopra³³. Autore Angelo Ciarafoni Fonte www.prinfriendly.com

[29] L'Agenzia Delle Entrate, Risoluzione 13 marzo 2002, n. 86/E, Quesito n. 7, tenendo in conto dell'intento della legge di «rendere più trasparente la contabilità commerciale degli enti non commerciali ed evitare ogni commistione con l'attività istituzionale», considera, ad ogni modo, congruo allo scopo «la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale». Così, «la tenuta di una contabilità separata non prevede, infatti, l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività».

[30] Si veda Cass. civ., Sez. V, Sent. 14 gennaio 2021, cit., pag. 8, punto 4.6, cpv. 5.

[31] In particolare, l'art. 79 D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (c.d. Codice del Terzo settore) indica una serie di ipotesi di non commercialità, individuate mediante un «criterio formale relativo alle finalità di utilità sociale dell'attività svolta» nonché attraverso dei «criteri sostanziali, relativi alle concrete modalità di esercizio dell'attività stessa»: si veda G. Sepio, Il nuovo diritto tributario del Terzo settore, in A. Fici (a cura di), La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018, pagg. 163-164. Ad ogni modo, la disciplina del TUIR sugli enti non commerciali continuerà a trovar applicazione per quegli enti del Terzo settore che decideranno di non iscriversi al Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUANTS).

[32] Per un approfondimento sul regime fiscale degli enti del Terzo settore, si rinvia a G. Sepio, Regime tributario unificato per tutto il mondo non profit, in Il Sole 24 Ore – Focus norme e tributi, 12 luglio 2017; G. Sepio e F. M. Silvetti, La (non) commercialità degli enti nel nuovo Codice del Terzo Settore, in Il fisco, 38, 2017; A. Mazullo, Il nuovo Codice del Terzo Settore. Profili civilistici e tributari, Giappichelli Editore, Torino, 2017, pagg. 222 e ss.; M. Ceolin, Il c.d. Codice del Terzo settore (D.LGS. 3 luglio 2017, n. 117): un'occasione mancata?, in Le nuove leggi, 1, 2018, pagg. 23 e ss.; G. Girelli, Il regime fiscale del Terzo settore, in M. Gorgoni (a cura di), Il Codice del Terzo settore. Commento al Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, Pacini Giuridica, Ospedaletto (Pisa), 2018, pagg. 398 e ss.; Sul punto, si rinvia ad A. Fatarella e F. M. Silvetti, Riforma del Terzo Settore e controlli sugli enti non profit, in Il fisco, 3, 2018, pagg. 250 e ss.; V. Ficari, Prime osservazioni sulla 'fiscalità' degli enti del terzo settore e delle imprese sociali, in Riv. trim. dir. trib., 1, 2018, pagg. 57 e ss.; G. Sepio, Il sistema tributario del Terzo Settore nell'ambito delle prospettive disegnate dalla riforma, in A. Fici, E. Rossi, G. Sepio, P. Venturi, Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti, Editori Laterza, Bari-Roma, 2019, pagg. 128 e ss.; G. Sepio, I criteri di qualificazione fiscale delle attività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo settore, in Riv. dir. trib., 2019; A. Perego, Enti religiosi, cit.; G. M. Colombo, ETS: enti commerciali o enti non commerciali?, in Enti non profit, 1, 2020, pagg. 23-27.

[33] A riguardo, si veda L. Bagnoli, La rendicontazione economica e sociale negli enti del Terzo settore, in A. Fici (a cura di), La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione, Editoriale Scientifica, Napoli, 2018, pagg. 205-206.

Nello specifico, le linee guida sulle apposite scritture contabili da adottare da parte degli enti del Terzo settore, sulla base delle loro dimensioni, si rinvia al Decreto attuativo 5 marzo 2020, come rettificato successivamente dal Decreto 12 maggio 2020, emanato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. Sul punto, osservazioni sono state fatte da M. Pozzoli, Il bilancio degli enti del Terzo settore. Una prima analisi del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 2020.



Gli “alloggi sociali” dell’Agenzia Regionale per La Casa e L’abitare - c. d. Arca - sono esenti dal pagamento dell’IMU

A cura dell’Avv. Maurizio Villani e dell’Avv. Federica Attanasi

1. Considerazioni introduttive.

Il presente articolo, attraverso una ricognizione normativa in tema di IMU e una disamina dei più recenti approdi giurisprudenziali, si pone l’obiettivo di valutare se gli alloggi di proprietà dell’Agenzia Regionale per La Casa e L’abitare – c.d. ARCA - possano beneficiare dell’esenzione Imu, ai sensi dell’articolo 13, co. 2, lett. b), del DL n. 201/2011 (così come modificato dall’allegato alla legge di conversione L. 22.12.2011, n. 214, con decorrenza dal 01.01.2012). In tal senso, occorre preliminarmente chiarire che l’ARCA - già I.A.C.P. - è un ente di diritto pubblico non economico, strumentale della Regione Puglia, che opera nel settore dell’Edilizia Residenziale Pubblica senza fini di lucro e allo scopo di costruire e/o destinare “alloggi” o c.d. “alloggi sociali” (aventi le caratteristiche indicate dal Decreto Ministeriale 22 aprile 2008) alle fasce più deboli.

Ebbene, è proprio la differenziazione e l’individuazione delle due tipologie di immobili (alloggi semplici o alloggi sociali) a rappresentare il punto cruciale del presente elaborato, posto che nel caso di locazione di semplici alloggi è prevista la sola detrazione Imu di € 200,00 di cui all’art. 13, co. 10 del D.L. 201/2011, mentre nelle ipotesi di locazione di alloggi c.d. sociali - individuati dal Decreto ministeriale 22 aprile 2008 - è specificamente prevista la totale esenzione del pagamento dell’Imu, ex art. 13, co. 2, lett. b), del D.L. 201/2011.

2. Riferimenti normativi

Tanto premesso, al fine di trattare compiutamente la questione giuridica sottesa al caso in esame, occorre rilevare che il predetto art. 13 del D.L. n. 201/2011 (così come modificato dall’allegato alla legge di conversione L. 22.12.2011, n. 214 con decorrenza dal 01.01.2012) in tema di esenzione e detrazione per gli immobili degli ex IACP, oggi ARCA, prevede:

- da un lato, ai sensi dell’art. 13, D.L. n. 201/2011, co.2, lett. b), l’esenzione dal pagamento dell’Imu per i fabbricati di civile abitazione “destinati ad alloggi sociali” come definiti dal Decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008;
- dall’altro, ai sensi dell’art. 13, D.L. n. 201/2011, co. 10, una detrazione di € 200,00 per i semplici “alloggi” rego-

larmente assegnati dagli Istituti Autonomi per le Case Popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP.

In sostanza, a rilevare è la concreta diversità di destinazione dei vari immobili (alloggi sociali o alloggi semplici), la quale può certamente ritenersi una differenza di non poco conto, se si considera che, essendo l’IMU un’imposta reale che colpisce il bene, è necessario avere sempre ben presente il requisito oggettivo dell’imposta, cosicché se si ritiene che per il bene “abitazione principale” vi sia la necessità di applicare l’esenzione e che nel concetto di abitazione principale vanno ricompresi anche gli immobili di proprietà dell’ARCA destinati esclusivamente ad alloggi sociali, detta esenzione si dovrà applicare anche a questi ultimi immobili, rispondendo [anch’essi] alla medesima finalità pubblica.

3. Decreto ministeriale 22 aprile 2008

Alla luce delle osservazioni sin qui svolte, per cercare di valutare se gli immobili di proprietà dell’ARCA destinati alla locazione possano essere esenti dal pagamento dell’IMU ai sensi dell’art. 13 cit., co.2, lett. b) del D.L. 201/2011, è necessario enucleare le caratteristiche peculiari degli alloggi sociali così come imprescindibilmente indicate dal Ministero delle infrastrutture con il Decreto 22 aprile 2008 (in Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana del 24 giugno 2008, n. 146). Orbene, la definizione di alloggio sociale è rinvenibile nell’art. 1 del D.M. in oggetto, ai sensi del quale: “2. È definito “alloggio sociale” l’unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. L’alloggio sociale si configura come elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale costituito dall’insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie. 3. Rientrano nella definizione di cui al comma 2 gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche “quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fon-



di di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico” destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà.

4. Il servizio di edilizia residenziale sociale viene erogato da operatori pubblici e privati prioritariamente tramite l’offerta di alloggi in locazione alla quale va destinata la prevalenza delle risorse disponibili, nonché il sostegno all’accesso alla proprietà della casa, perseguendo l’integrazione di diverse fasce sociali e concorrendo al miglioramento delle condizioni di vita dei destinatari.

5. L’alloggio sociale, in quanto servizio di interesse economico generale, costituisce standard urbanistico aggiuntivo da assicurare mediante cessione gratuita di aree o di alloggi, sulla base e con le modalità stabilite dalle normative regionali.”

Successivamente, l’art.2 del citato D.M. ne fissa le caratteristiche e i requisiti. In sostanza, al fine di dimostrare il puntuale ed effettivo riscontro di tutti gli aspetti fondamentali richiamati all’interno della definizione di alloggio sociale, e per usufruire dell’esenzione IMU di cui all’art. 13 cit., co.2, lett. b) cit., è necessario procedere all’analisi di ogni singolo aspetto saliente richiamato dal DM 22 aprile 2008, ovvero:

- l’uso residenziale dell’unità immobiliare;
- la locazione permanente;
- il ricorrere della funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale e la riduzione del disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato;
- il fatto che si tratti di alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche – quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree o immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico- destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà.

Pronunce giurisprudenziali di legittimità e di merito

Individuata la normativa di riferimento, nonché il Decreto Ministeriale 2008 a cui il legislatore ha fatto espresso rinvio ai fini della individuazione dell’esenzione IMU per gli alloggi sociali locati dagli ex IACP, si ritiene altresì opportuno ripercorrere l’evoluzione giurisprudenziale e le conclusioni a cui è giunta dapprima la Corte Costituzionale con l’Ordinanza, 18 luglio 2011, n. 214 e, successivamente, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la celeberrima sentenza 26 novembre 2008 n. 28160, a cui hanno fatto seguito svariate pronunce dei giudici di legittimità e di merito. Orbene, la Corte Costituzionale, in tema di determinazione dell’aliquota Ici, con l’Ordinanza n. 214/2011 (Giudice relatore Franco Gallo), per la prima volta ha affrontato in maniera globale e unitaria il tema relativo al trattamento fiscale delle unità immobiliari di

proprietà degli Istituti Autonomi per le Case Popolari destinate ad abitazione principale. In quest’ottica, la Consulta, dopo aver compiutamente ripercorso l’evoluzione normativa, ha chiarito che già l’art. 1 del D.L. n. 93/2008, ha escluso dall’ICI sia l’unità immobiliare adibita ad abitazione principale che gli alloggi regolarmente assegnati dagli IACP, assimilando le due categorie di beni proprio in ragione del requisito oggettivo e della comune destinazione ad abitazione principale. In sostanza, la Corte Costituzionale, ha inteso porre in rilievo che nel periodo compreso tra il 2008 e il 31/12/2011, il Legislatore ha disposto l’equiparazione del trattamento fiscale tra IACP e persone fisiche soggetti passivi, prevedendo, si ripete, con il D.L. n. 93/2008, l’esenzione dall’ICI sia per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale che per gli IACP, con la conseguenza che “una disciplina differenziata di tali ipotesi non è irragionevole e che l’equiparazione del trattamento fiscale tra IACP e persone fisiche soggetti passivi d’imposta auspicata dal rimettente potrebbe derivare esclusivamente da una scelta discrezionale del legislatore (il quale, infatti, a decorrere dall’anno 2008, con il decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, recante «Disposizioni urgenti per salvaguardare il potere di acquisto delle famiglie», convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, ha concesso l’esenzione dall’ICI sia alle persone fisiche soggetti d’imposta per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale sia agli IACP).”

Ebbene, proprio questa ratio si rinviene oggi nella scelta del Legislatore di concentrarsi sul presupposto oggettivo e, dunque, sulla natura degli alloggi assegnati in locazione dagli IACP, oggetto:

di specifica esenzione qualora siano identificabili quali alloggi sociali, come da D.M. 22 aprile 2008 (ex art. 13 cit., co.2, lett. b);

o di detrazione, laddove, siano dei meri alloggi (ex art. 13 cit., co. 10). Venendo ora alla sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, 26 novembre 2008 n. 28160 (a cui hanno fatto seguito svariate pronunce dei giudici di legittimità), si rileva che il Supremo Collegio, ha sì rigettato il ricorso proposto da un Istituto Autonomo Case Popolari, sulla scorta del fatto che in tema di ICI, non spetta agli immobili degli IACP l’esenzione prevista dall’art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 e che, invece, gli immobili medesimi possono beneficiare della riduzione di imposta, prevista dall’art. 8, comma 4, del medesimo decreto; ma, al contempo, ha chiarito che per effetto, poi, della disposizione di cui all’art. 1 comma 3, D.L. n. 93/2008, gli immobili degli enti citati, per i tributi maturati a partire dal 1° gennaio 2008, hanno potuto godere della totale esenzione dall’imposta comunale in esame, rilevando così, nuovamente, come l’intervento chiarificatore del Legislatore del 2008 abbia



fugato ogni dubbio ponendo l'accento prevalentemente sul requisito oggettivo (e non su quello soggettivo) dell'imposta e prevenendo l'esclusione dal pagamento del tributo. Precisamente, il Supremo Consesso, in tema di esenzione ICI degli immobili degli ex IACP, ha chiarito che: "Comunque risolutiva in proposito è l'innovazione legislativa introdotta con il Decreto Legge n. 93 del 2008 convertito con modificazioni con Legge n. 126 del 2008 a norma del cui articolo 1, comma 1, "a decorrere dall'anno 2008 è esclusa dall'imposta comunale sugli immobili di cui al Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo". Il comma 3, del medesimo articolo dispone che "l'esenzione si applica altresì nei casi previsti dal Decreto Legislativo n. 504 del 1992, articolo 6, comma 3 bis, e dall'articolo 8, comma 4, e successive modificazioni; sono conseguentemente abrogati il citato Decreto Legislativo n. 504 del 1992 articolo 6 comma 4, ed l'articolo 8, commi 2 bis e 2 ter". Il chiaro carattere innovativo della norma – la quale, sulla base di una "logica" (che non è quella della strumentalità dell'immobile all'esercizio nel medesimo di una determinata attività da parte dell'ente, e che è, quindi) diversa da quella sottesa all'esenzione riconosciuta dal Decreto Legislativo n. 504 del 1992 articolo 7 comma 1, lettera i), esclude dall'imposta gli immobili IACP con decorrenza 1 gennaio 2008 -, comprova che tali immobili non godevano di alcuna esenzione nel previgente regime del Decreto Legislativo n. 504 del 1992 ma solo di una riduzione di imposta riconosciuta in ragione del valore sociale dell'attività svolta da tali enti, che, per insindacabile scelta del legislatore, "attutiva" il rilievo dell'economicità della gestione". Ciò posto, come chiarito dalle Sezioni Unite, l'intervento innovativo operato con il D.L. 93/2008, ha determinato un rivoluzionario cambio di rotta rispetto al passato con la conseguente adesione ad una "logica diversa" rispetto a quella sottesa all'esenzione riconosciuta dall'art. 7, D.Lgs 546/92 (strutturato sul requisito soggettivo dell'imposta e sulla strumentalità dell'immobile all'esercizio nel medesimo di una determinata attività da parte dell'ente), che nel caso degli ex IACP non sembra più rilevare, a beneficio, invece, dell'individuazione del requisito oggettivo da intendersi quale concetto di "Alloggio Sociale", così come chiarito dal D.L. 93/2008, art. 1, co. 3 – che a sua volta richiama l'art. 8, co. 4 del D.L. 546/92 – e confermato, da ultimo, dal D.L. 201/2011, art. 13, co.2, lett. b). Ciò stabilito, è agevole comprendere come diventi insuperabile uno dei capisaldi sui quali si fonda la normativa e l'interpretazione giurisprudenziale sin qui analizzata: l'individuazione del requisito oggettivo dell'imposta, quale condizione imprescindibile dell'esenzione dal pagamento dell'IMU. Tanto chiarito, è necessario porre in

rilievo che nel tempo si sono susseguite varie pronunce di legittimità (ex multis Cass. sent. 34602/2019; sent. 34601/2019; sent. 20135/2019; ord. 757/2021) le quali, però, non hanno mai realmente affrontato la questione iurus oggetto del presente saggio, essendosi limitate ad analizzare solo la normativa ICI (e non Imu) nella sua versione antecedente alle modifiche apportate dall'art. 1, D.L. 93/2008 e dal DL 201/2011. Precisamente, tutte le sentenze e le ordinanze della Cassazione che si sono susseguite negli ultimi anni si riferiscono esclusivamente all'applicazione o meno dell'art. 7, lett. i), D.Lgs 546/92 che riguarda, appunto l'ICI e non l'Imu. In breve, secondo le citate pronunce, l'art. 7 cit. non era applicabile agli IACP quando gli immobili venivano locati e non utilizzati direttamente; si tratta, infatti, di sentenze strutturate esclusivamente sul requisito soggettivo dell'imposta e sulla strumentalità dell'immobile all'esercizio - nel medesimo - di una determinata attività da parte dell'ente: un'analisi questa che, evidentemente, non ha nulla a che vedere con l'esenzione prevista dal legislatore per gli alloggi sociali aventi le caratteristiche di cui al DM 22 aprile 2008. Di contro, però, sul tema dell'esenzione Imu per gli alloggi sociali di proprietà di Arca, si stanno registrando i primi arresti della giurisprudenza di merito, tra cui si segnalano le recentissime pronunce emesse sia dalla Commissione Tributaria Regionale della Puglia, che dalla Commissione Tributaria Provinciale di Foggia.

Più nel dettaglio, si segnala: la sentenza della CTP di Foggia, 26 maggio 2020, n. 277, con cui il Collegio giudicante ha accolto il ricorso proposto da "Arca Capitanata" (Agenzia Regionale per la Casa e l'abitare - già IACP di Foggia) avverso un avviso di accertamento Imu, stante il riconoscimento della classificazione di "alloggi sociali" agli immobili di proprietà dell'Agenzia ricorrente. La CTP foggiana ha così motivato: "La Commissione ritiene meritevole di accoglimento la dedotta esenzione IMU, ex art.13 D.L. n. 201/2011, convertito in Legge n. 214/2011 come modificato dal comma 707 Legge n.147/2013, per gli alloggi di proprietà dell'Agenzia, in quanto rientrano nella classificazione di «Alloggi sociali» di cui al comma 3, art. 10 "Edilizia residenziale sociale" del D. L. 47/2014 convertito, con modificazioni, nella legge 80/2014 in base alla quale: Si considera alloggio sociale l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale, realizzata o recuperata da soggetti pubblici e privati, nonché dall'ente gestore comunque denominato, da concedere in locazione, per ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi alle condizioni di mercato. Tale condizione è tra l'altro, l'oggetto sociale dell'Agenzia, quindi è da ritenere incontrovertibile l'associazione che gli alloggi locati dall'Agenzia, costitu-

iscono a tutti gli effetti alloggi sociali, perciò esenti dall'Imu ...". Peraltro in maniera conforme si sono espresse la CTP di Foggia con la sentenza n. 377/2018, la CTP di Napoli con la sentenza n. 17017/2018 e ancora la CTP di Foggia con la sentenza n. 143/2021 con cui, anche in questi casi, è stata confermata l'esenzione IMU degli alloggi assegnati dagli ex IACP (comunque denominati) in quanto fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal D.M. infrastrutture 22.4.08. Trattasi, di fatto, di pronunce dagli effetti dirompenti che, facendo leva sul fatto che con il passare dei decenni la crisi abitativa e l'impoverimento della popolazione, hanno visto l'edilizia popolare assumere quasi una funzione "emergenziale" (prima ridotta ai casi estremi di famiglie in povertà), ha riconosciuto che gli alloggi Arca sono esenti dall'Imu rientrando nella classificazione di "alloggi sociali". D'altronde, consentire l'accesso agli alloggi per ridurre il disagio abitativo delle famiglie svantaggiate, è lo specifico e caratterizzante "oggetto sociale" dell'ente gestore, ma ciò nonostante questa funzione sociale è ingiustamente colpita da un trattamento fiscale penalizzante che, non applicando l'esenzione IMU (nonché TASI), finisce inevitabilmente per incidere negativamente sulle già ridotte capacità dell'ente gestore di sopperire a pressanti e indifferibili esigenze di manutenzione, efficientamento e riqualificazione degli alloggi, perpetuando così insostenibili situazioni di degrado degli alloggi e dei complessi gestiti. Queste importanti pronunce della magistratura tributaria segnano, dunque, un punto significativo sull'iniquo trattamento fiscale che, di fatto, intralcia l'operato degli enti gestori e danneggia le aspettative degli assegnatari che attendono piani per la qualità e la vivibilità degli alloggi. Del resto, la CTP di Foggia, in maniera conforme, si è espressa anche con la sentenza n. 281, pubblicata il 27 maggio 2020 e con la sentenza n. 627 del 29 settembre 2020 con cui il Collegio di primo grado ha evidenziato che: "la differenziazione e l'individuazione delle due tipologie di alloggi rappresenta il punto centrale del presente elaborato, posto che nel caso di locazione di meri alloggi è prevista la sola detrazione Imu di € 200,00 di cui all'art. 13, co. 10 del D.L. 201/2011, mentre nelle ipotesi dei cd. alloggi sociali – di cui al DM 22/04/2008 – è specificamente prevista la totale esenzione del pagamento dell'Imu ex art. 13, co. 2, lett. b), del D.L. 201/2011".

Nello stesso senso, da ultimo, si è altresì espressa anche la CTP di Bari, con la sentenza n. 105 del 18/01/2021.

Precisamente, con tale pronuncia, il Collegio barese ha accolto il ricorso proposto da ARCA PUGLIA CENTRALE, analizzando il requisito oggettivo dell'imposta, le caratteristiche degli immobili e rilevando, ancora una volta, che la differenziazione e l'individuazione delle due

tipologie di alloggi rappresenta il punto centrale della quaestio iuris, posto che nel caso di locazione di meri alloggi è prevista la sola detrazione Imu di € 200,00 di cui all'art. 13, co. 10 del D.L. 201/2011, mentre nelle ipotesi dei cd. alloggi sociali – di cui al DM 22/04/2008 – è specificamente prevista la totale esenzione ex art. 13, co. 2, lett. b), del D.L. 201/2011.

Più nel dettaglio, la CTP di Bari ha così chiarito: "In conclusione il giudice deve verificare se le condizioni obiettive previste per gli alloggi sociali, e cioè:

- l'uso residenziale dell'unità immobiliare;
- la locazione permanente;
- il ricorrere della funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale e la riduzione del disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato;
- il fatto che si tratti di alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche – quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree o immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico-destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà sono riscontrabili anche per gli immobili oggetto dell'avviso impugnato. Nel caso in esame nulla ha contestato il Comune sulle caratteristiche oggettive degli immobili tassati, sulle differenti strutturali e funzionali, rispetto agli alloggi sociali, con riferimento alle puntuali osservazioni dell'Arca in merito a tale qualificazione. Pertanto, in ossequio al principio della presenza dei requisiti delle unità oggetto di tassazione, assimilabili agli alloggi sociali, si accoglie il ricorso."

5. Question Time del Mef del 16 gennaio 2020 e Circolare del Mef n. 1 del 18 marzo 2020.

Tanto premesso, occorre rilevare che quanto sin qui argomentato, da ultimo è stato confermato anche dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in data 16 gennaio 2020 in risposta ad un Question Time in Commissione VI Finanze (n.5-03398, On.le Osnato e altri) che sul tema della possibile parificazione legislativa tra gli alloggi ERP/IACP e quelli c.d. sociali, ha inequivocabilmente chiarito che: "nel caso degli alloggi sociali assume rilievo determinante per l'assimilazione la corrispondenza dell'alloggio alle caratteristiche individuate dal decreto ministeriale 22 aprile 2008 e il fatto che lo stesso sia adibito ad abitazione principale. Pertanto, si può concludere che rientrano in siffatta ipotesi di assimilazione anche gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti in questione laddove tali alloggi rientrino nella definizione di cui al decreto ministeriale appena citato". Peraltro, nello stesso senso, il Ministero dell'Economia e delle Finanze si è espresso nuovamente con la re-





centissima Circolare n. 1/DF del 18 marzo 2020, con cui sono stati forniti ulteriori chiarimenti particolarmente rilevanti sia in materia di applicazione dell'imposta municipale propria (Imu), ex art.1, commi da 738 a 782 della legge di bilancio 2020 (a seguito dell'abrogazione dell'imposta unica comunale e contestuale eliminazione del tributo per i servizi indivisibili (Tasi), di cui era una componente) che, più in particolare, in tema di alloggi sociali. Ebbene, sul tema, il Dipartimento delle Finanze ha confermato che l'azzeramento dell'aliquota IMU è inequivocabilmente consentito anche nelle ipotesi di alloggi sociali che rispondono alle caratteristiche del D.M. 22 aprile 2008. Precisamente, a parere del MEF, "... gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti in questione rientrano in siffatta ipotesi di assimilazione e quindi di esenzione solo nel caso in cui anche tali alloggi siano riconducibili nella definizione di alloggio sociale di cui al decreto ministeriale appena citato."

6. Osservazioni conclusive

In conclusione, alla luce delle osservazioni sin qui svolte sul piano teorico e a fronte dell'analisi normativa e giurisprudenziale compiuta, si rileva un evidente equivoco di fondo protrattosi negli anni, posto che ci si è sempre limitati ad un approccio poco analitico della questione, subordinato al fatto che la mera detrazione di € 200,00, specificamente prevista per gli immobili degli ex IACP - oggi ARCA, fosse di per sé ostativa al riconoscimento della eventuale esenzione dal pagamento del tributo. In realtà, la compiuta analisi dell'evoluzione normativa, consente di ritenere che già con l'art. 1 del D.L. n. 93/2008, sia stata disposta l'esenzione del pagamento dell'ICI tanto per le unità immobiliare adibite ad abitazione principale, quanto per gli alloggi regolarmente assegnati dagli ex IACP, assimilando le due categorie di beni proprio in ragione del requisito oggettivo e della comune destinazione ad abitazione principale. Infatti, così come chiarito anche dalla Corte Costituzionale con la citata Ordinanza, 18 luglio 2011, n. 214, nel periodo compreso tra il 2008 e il 31/12/2011, il Legislatore ha disposto l'equiparazione del trattamento fiscale tra IACP e persone fisiche soggetti passivi, prevedendo, si ripete, con il D.L. n. 93/2008, l'esenzione dall'ICI sia per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale che per gli IACP.

La medesima ratio è rinvenibile anche nella scelta del Legislatore del 2011, che nel disciplinare l'IMU, si è concentrato nuovamente sul presupposto oggettivo e, dunque, sulla natura degli alloggi assegnati in locazione dagli ex IACP, distinguendo tra:

- esenzione qualora siano identificabili quali alloggi sociali, aventi le caratteristiche richiamate dal D.M. 22 aprile 2008 (ex art. 13 cit., co.2, lett. b);
- e detrazione, laddove, siano dei meri alloggi privi delle

caratteristiche richiamate dal D.M. 22 aprile 2008 (ex art. 13 cit., co. 10).

Stesso dicasi per quanto disciplinato con la Legge di Bilancio 2020 (L.160/2019), che nel ridefinire i contorni dell'Imu:

- con il co. 749 dell'art. 1 ha stabilito che dall'imposta dovuta per gli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli Enti di edilizia residenziale pubblica (ERP), comunque denominati, «aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'articolo 93 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616» debbano essere detratte, fino a concorrenza del suo ammontare, € 200,00;

- con il co.741 dell'art. 1, alla lettera c), n. 3) – ricalcando la norma già prevista per l'IMU dall'articolo 13, comma 2, lettera b), del decreto-legge n. 201/2011 – ha stabilito che sono, altresì, considerate abitazioni principali «i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008, adibiti ad abitazione principale». In definitiva, con particolare riferimento allo status fiscale degli alloggi di edilizia residenziale pubblica di proprietà dell'ARCA, si rinviene una coerenza normativa tale da ritenere che lo specifico riconoscimento della detrazione di € 200,00 per gli immobili assegnati in locazione (disposta in tema di ICI dal D.lgs 546/92 art. 8 e in tema di Imu dall'art. 13 cit., co. 10), non infici in alcun modo la possibilità di usufruire alternativamente dell'esenzione dal pagamento del tributo, nelle ipotesi in cui gli immobili destinati alla locazione abbiano le caratteristiche di alloggi sociali. Tanto, alla luce del fatto che, ai sensi dell'art. 13, co.2, lett. b) cit., nel concetto di abitazione principale vanno ricompresi anche gli immobili regolarmente destinati alla locazione e di proprietà di ARCA, aventi specificamente e imprescindibilmente, le caratteristiche di alloggi sociali di cui al DM 22 aprile 2008. Di fatto, è divenuto insuperabile uno dei capisaldi sui quali si fonda tutta la normativa e l'interpretazione giurisprudenziale sin qui analizzata, vale a dire l'individuazione del requisito oggettivo dell'imposta, quale condizione imprescindibile dell'esenzione dal pagamento dell'IMU. È, pertanto, evidente che, ai fini dell'esenzione, le caratteristiche dell'alloggio (e il requisito oggettivo) dovranno, di volta in volta, essere analiticamente vagliate e analizzate per mezzo di una perizia tecnica, a cui spetterà il compito di stabilire se gli alloggi di proprietà di ARCA concessi in locazione, abbiano o meno le caratteristiche di cui al Decreto Ministeriale 22 aprile 2008.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Federica Attanasi



Perché ora arrivano le toghe del Fisco: chi rischia

I ricorsi pendenti contro il Fisco sono oltre 345mila. Nominata una commissione per scrivere la riforma. Ipotesi “professionalizzazione” dei giudici tributari

I numeri sono imponenti e, sotto certi aspetti, fanno capire le difficoltà che gli italiani stanno vivendo in questo momento segnato dall'emergenza sanitaria. In base agli ultimi dati del monitoraggio del Dipartimento delle finanze è emerso che al 31 dicembre 2020 i ricorsi pendenti contro il Fisco sono oltre 345mila. Ma non è tutto. Perché ve ne sono altri 50mila in Cassazione.

Forse anche l'effetto Covid-19 potrebbe essere stato un fattore che ha inciso su queste cifre. Quel che appare certo è che molti cittadini, una volta ricevuto un accertamento o una richiesta da parte dell'amministrazione, non esitano ad impugnarla davanti alle Commissioni tributarie provinciali e, in secondo grado, a quelle Regionali. Come spiega il Messaggero il valore di tutte le cause sopra i 40 miliardi di euro. Una montagna di soldi. Sulla questione Fisco e ricorsi, però, vi è anche un altro problema.

E non di non poco conto.

La macchina del contenzioso fiscale risulta essere lenta.

Per questo il governo ha deciso di effettuare una riforma strutturale del giudizio tributario.

E l'esecutivo è già entrato in azione. Il ministro dell'Economia, Daniele Franco, e quello della Giustizia, Marta Cartabia, hanno nominato una commissione interministeriale formata da esperti incaricata di scrivere la riforma.

L'organismo, che in totale conta 16 componenti, è presieduta da giurista romano Giacinto della Cananea, docente di diritto amministrativo presso l'Università Bocconi di Milano e componente del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria.

Entro il prossimo 30 giugno la commissione dovrà presentare al Mef ed al ministero della

Giustizia, una relazione che esponga le proposte di intervento formulate.

Vi sarà tanto di cui discutere.

Vi è un punto che sembra mettere tutti d'accordo: la “professionalizzazione” dei giudici tributari. Oggi, infatti, molti di loro non sono magistrati togati ma “laici”: in pratica a ricoprire il delicato incarico ci sono pensionati, avvocati, commercialisti e dipendenti pubblici.

La posizione della commissione è sostenuta anche dall'Uncat, l'Unione nazionale camere avvocati tributaristi, che oggi presenterà un piano specifico sulla materia.

“Al centro della nostra proposta è che le cause valore più elevato siano affidate a giudici ordinari. I giudici onorari dovrebbero occuparsi di quelle di valore più basso, fino a 5 mila euro”, ha affermato il presidente Antonio Damascelli. In questo modo si alleggerirebbe anche il lavoro della Corte di Cassazione, con benefici per tutta la macchina del contenzioso fiscale.

La strada da fare per compiere una riforma della giustizia tributaria è lunga.

In Parlamento ci sono già diverse proposte di legge depositate in Parlamento: diverse di queste prevedono il passaggio delle Commissioni tributarie dal Tesoro alla Presidenza del Consiglio.

La palla ora è in mano alla commissione. Da lì usciranno le decisioni per approvare la riforma.

Autore Gabriele Laganà 20 Aprile 2021 Fonte www.ilgiornali





Il rapporto tra processo tributario e processo penale

I giudici si muovono tra i meandri dei due rami processuali. Un'analisi del rapporto tra processo tributario e processo penale, partendo dai riferimenti normativi cardine.

Uno dei temi più delicati della giustizia è quello del rapporto ed equilibrio tra **processo penale e processo tributario**, regolato dal principio del cosiddetto doppio binario.

In materia di **contenzioso tributario**, ad esempio, non può attribuirsi **automatica autorità** di cosa giudicata alla **sentenza penale irrevocabile**, di condanna o di assoluzione, emessa su reati fiscali, ancorché i fatti esaminati siano gli stessi che fondano l'**accertamento degli Uffici finanziari**.

Tra i motivi di tale mancato automatismo, il fatto che nel processo tributario vigono i limiti in tema di **prova (testimoniale) posti dall'art.7, co. 4, Dlgs. n. 546/92** e trovano invece ingresso anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna.

Ne consegue che l'imputato **assolto in sede penale**, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto, o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto **responsabile fiscalmente** qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario.

Il rapporto tra processo tributario e processo penale: alcuni elementi rilevanti

Il giudice tributario non può quindi limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale in materia di **reati tributari**, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della **condotta delle parti** e del materiale probatorio acquisito agli atti, deve procedere ad un suo autonomo apprezzamento.

Le **sentenze di assoluzione** nei processi penali non possono dunque avere rilievo automatico (neppure dopo il loro passaggio in giudicato) nel giudizio tributario, sotto vari profili.

In primis perché, il **parametro di valutazione del giudice penale** non è a ben vedere l'innocenza dell'imputato, ma l'impossibilità di sostenere l'accusa in giudizio per **insufficienza di elementi** in grado di

sostenere in dibattimento l'accusa.

Anche laddove il **procedimento penale e quello tributario** attengano alla medesima fattispecie, peraltro, gli stessi fatti sono destinati, intuitivamente, ad assumere connotati differenti nei diversi ambiti, penale ed amministrativo, attesi i differenti principi posti a presidio dell'elemento psicologico nei richiamati contesti.

Ed è su questo specifico aspetto che non bisogna fare confusione. La **responsabilità penale**, infatti, quantomeno per ciò che attiene alla categoria dei delitti, cui appartengono tutte le fattispecie di cui al **Dlgs. n. 74/2000**, è strettamente connessa alla **coscienza e volontà dolosa dell'evento**, fatte salve espresse eccezioni che possono risultare punite anche per effetto della **negligenza, imprudenza ed imperizia**, ossia per colpa.

La principale conseguenza che si viene a determinare in un simile scenario riguarda, appunto, l'**onere della prova** in ordine all'**elemento soggettivo dell'agente**, non potendo ipotizzarsi, in sede penale, un'inversione di tale onere.

Secondo quanto previsto dall'**art. 1, comma 1, lettera f), dello stesso Dlgs. n. 74/2000**, risulterà, pertanto, in quel caso compito della pubblica accusa effettuare una **compiuta ricostruzione probatoria** sia delle varie fasi della condotta, che, con riferimento alla consapevolezza dell'**antigiuridicità** della stessa condotta, della volontà di ottenere l'**evasione delle proprie imposte**.

Scenari assai differenti si prospettano invece per ciò che attiene all'ambito strettamente amministrativo di **applicazione delle norme sanzionatorie tributarie**, dove, in base all'**art. 5, comma 1, del Dlgs. 18 dicembre 1997, n. 472** "*Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa*".

La previsione di sanzioni esclusivamente pecuniarie ha consentito infatti al legislatore di **abbassare la soglia di "certezza"** oltre la quale si perfeziona la **punibilità del contribuente**. Guardandosi pertanto, in questo caso, non alla certezza dell'evento contestato, ma anche solo alla probabilità o verosimiglianza, si potranno dunque prevedere





anche forme indirette o presuntive di responsabilità. E tutto ciò si traduce, processualmente, in una **diversa ripartizione dell'onere della prova** nell'ambito dei **due tipi di procedimenti**, laddove, in ordine alla responsabilità penale, personale, dell'imputato, tale onere della prova incomberà sempre sul pubblico ministero, mentre nel giudizio tributario (pensiamo, per esempio, alla deducibilità dei relativi costi) l'**onere della prova** potrà incombere anche sul contribuente. Lo scenario è quindi del tutto diverso.

Il rapporto tra processo tributario e processo penale: le norme contenute nel Dlgs 74/2000

Grande importanza rivestono inoltre, a tal proposito, sotto il profilo sistematico generale, le **norme contenute nel titolo IV del decreto 74**, che prevedono:

- il principio di specialità (**art. 19**);
- i rapporti tra il procedimento penale e il processo tributario (**artt. 20 e 21**).

Relativamente al primo punto, viene stabilito che quando uno stesso fatto è punito in via sia amministrativa che penale si applica soltanto una sanzione, quella comminata dalla disposizione speciale. Ciò significa che, in tutti i casi in cui tra due disposizioni giuridiche esista un rapporto di genere a specie, ossia quando **tutti gli elementi contenuti nella fattispecie generale** siano compresi nella **fattispecie speciale**, la quale presenti uno o più elementi particolari aggiuntivi, si applica esclusivamente la seconda. Tuttavia il Legislatore ha avvertito l'**esigenza di coordinare meglio**, con dei correttivi, il **rapporto tra i due sistemi sanzionatori**, penale e amministrativo. La preoccupazione è derivata, sostanzialmente, dalla considerazione del fenomeno ricorrente delle società amministrate da meri prestanome, le quali potrebbero aggirare le **sanzioni amministrative** ad esse irrogabili (ai sensi dell'**art. 11 del Dlgs. 472/1997**) riversando tutta la responsabilità, per i fatti di evasione penalmente rilevanti, in capo ai rappresentanti legali. Per evitare ciò l'**art. 19, comma 2**, prevede che, anche quando il **principio di specialità** porti a escludere l'**applicabilità delle sanzioni amministrative** nei confronti della persona fisica autrice della violazione, permane tuttavia la responsabilità per tali sanzioni da parte delle società, associazioni o enti nell'interesse dei quali abbia agito il trasgressore.

Procedimento penale e amministrativo: il doppio binario

Per quanto riguarda poi la disciplina dei rapporti tra

il **procedimento penale** e quello **amministrativo** (artt. 20 e 21), risulta confermato, come detto, il principio della **completa autonomia reciproca delle due sfere di azione** (c.d. "doppio binario"), escludendosi qualsiasi pregiudizialità o vincolo sospensivo tra i diversi contesti.

Ne consegue che, sia l'**attività di accertamento** degli Uffici finanziari, sia i **processi** avanti alle Commissioni tributarie si svilupperanno **in parallelo** e indipendentemente dal processo penale vertente sui medesimi fatti ed a prescindere dalle vicende relative all'altro, ciascuno, appunto, sul proprio binario.

Il rapporto tra processo tributario e processo penale: i giudici tra due rami processuali

Tale **indipendenza tra i due giudizi** è confermata del resto dal fatto che la **sospensione del processo tributario** avviene unicamente nell'ipotesi residuale di presentazione di querela di falso (**art. 39 Dlgs. 546/92**). Tale previsione aveva destato non pochi **dubbi di legittimità costituzionale** per contrasto sia con l'art. 3 Cost. (stante il rischio che la vicenda potesse avere esiti non solo diversi ma persino confliggenti in sede penale e tributaria), sia con l'art. 24 Cost., per la compressione che il diritto di difesa del contribuente rischia di subire in ordine alla non utilizzabilità di prove documentali (o dichiarative, quale la testimonianza, preclusa nel processo tributario) nella sede tributaria, utilizzabili invece in quella penale. I dubbi sono stati tuttavia fugati dalla Corte costituzionale, che ha ribadito che la scelta del legislatore di non prevedere la sospensione del processo tributario in attesa dell'esito di quello penale ha **natura discrezionale** ed incontra pertanto il **limite della ragionevolezza**, che, nella specie, risulta rispettato, in quanto la motivazione del non operare il contenzioso tributario di una attesa che rischia di essere lunga è una **scelta ragionevole**, considerato che una abnorme durata del processo tributario finirebbe per **ledere i diritti del contribuente**.

Infine si rileva come, a conferma dell'**effettiva indipendenza dei due giudizi**, in caso di accertamenti presuntivi non vi possono essere **conseguenze penali**.

Le **presunzioni** e i **criteri di valutazione induttivi**, usati ai fini fiscali, non possono infatti valere ai fini della **contestazione del reato**. Si evidenzia tuttavia che, sebbene il giudice penale non possa, in generale, far ricorso alle **presunzioni tributarie semplici**, che, comportando l'inversione dell'onere della prova, sovvertono alla radice il **principio della presunzione di innocenza** dell'imputato, ai fini dell'applicazione delle misure cautelari reali, è sufficiente la **oggettiva**

sussistenza indiziaria del reato, a prescindere da qualsiasi profilo che riguardi la colpevolezza del suo autore (cfr., Cass., 1083/2021).

In senso inverso, il giudice tributario deve **verificare la rilevanza delle prove raccolte nel giudizio penale**, purché ritualmente acquisite agli atti del processo tributario, laddove però, proprio in forza dell'autonomia di cui egli gode, ben può ritenerle inidonee a fondare l'**accertamento tributario**,

perché superate da altri elementi di prova, raccolti invece nel giudizio tributario, secondo regole a loro volta autonome e diverse rispetto a quelle proprie del giudizio penale (Cfr., recentemente, Cass., Sent. n. 19781 del 22/09/2020).

Insomma, spetta alla **sensibilità del giudice tributario o penale** sapersi muovere tra gli "intricati" meandri dei **due rami processuali**. *Fonte: www.informazionefiscale.it autore*

Giovambattista Palumbo

Rapporto del MEF sul Contenzioso Tributario IV trimestre 2020

Dall'ultimo rapporto trimestrale sul contenzioso tributario la Direzione della Giustizia Tributaria presso il Dipartimento delle Finanze (MEF) evidenzia finalmente un trend positivo. Nel quarto trimestre 2020 la definizione dei ricorsi pendenti ha evidenziato un superamento dei flussi in entrata. Rapporto sul contenzioso tributario: controversie superiori al flusso di entrata Ripristino del trend positivo ante periodo Covid-19 sul numero dei ricorsi definiti dalle Commissioni Tributarie nel quarto trimestre 2020. La produttività torna a registrare valori incrementali di smaltimento dell'arretrato, con la definizione dei ricorsi pendenti in misura superiore ai flussi in entrata. Questi sono alcuni dei dati relativi al trimestre ottobre-dicembre 2020, pubblicati dalla Direzione della Giustizia Tributaria presso il Dipartimento delle Finanze (MEF) nell'ultimo rapporto trimestrale sul contenzioso tributario. I valori incrementali rappresentano un primo segnale di ripresa, dopo la fase più critica dell'adeguamento alle misure emergenziali, che vede la definizione di 50.277 ricorsi su 28.538 pervenuti nel medesimo periodo, attraverso uno smaltimento del contenzioso del 176% rispetto ai flussi in entrata, garantendo una notevole entità di abbattimento dell'arretrato. Rispetto al terzo trimestre 2020 si rileva un aumento del 78,6% in più delle sentenze depositate ed un aumento del 122,5% rispetto al secondo trimestre 2020 recuperando, almeno in parte, il gap dei mesi precedenti. Ricordiamo che solo in data 11 novembre 2020 sono state pubblicate le regole tecnico-Aggiornarsi, Risolvere, Crescere www.commercialistatelematico.com I 2 operative, a firma del Direttore Generale delle Finanze del MEF per lo svolgimento delle udienze da remoto nel processo tributario ai sensi dell'art. 16, comma 4 Legge n. 136/2018, e dell'art. 27 del D.L. n. 137/2020 (DL Ristori) e permangono ancora, in molte Commissioni, numerose difficoltà organizzative di natura tecnica. Rispetto all'anno 2019 i flussi in entrata del contenzioso continuano a registrare valori ancora limitati dagli effetti della pandemia in corso: nell'ultimo trimestre 2020 i ricorsi pervenuti nei due gradi di giudizio presso le Commissioni Tributarie sono stati pari a 28.538, con una riduzione del -36,42% (pari a 16.344 controversie in meno) rispetto all'analogo periodo del 2019. Il valore economico complessivo dei ricorsi è diminuito del 56,16% in primo grado e del 39,67% in secondo grado. Lo sviluppo dell'analisi annuale rileva un numero di ricorsi pervenuti nel 2020 pari a 151.317, registrando i valori più bassi a partire dall'anno 2011. Le molteplici cause di tale contrazione sono da individuare non solo nei provvedimenti normativi emanati nel corso del 2020 per far

fronte alla situazione di emergenza generata dal Covid-19, tra cui i provvedimenti di rinvio di ufficio delle udienze, la sospensione delle attività connesse all'accertamento e alla riscossione dei tributi, ma anche negli effetti derivanti dalle adesioni del contribuente alla procedura di definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'articolo 6 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, che ha comportato la sospensione dei giudizi pendenti fino al 31 dicembre 2020. Tornando all'analisi dell'ultimo trimestre 2020, registrati nei due gradi di giudizio numerosi decreti di rinvio dell'udienza, emessi come misura di contrasto all'emergenza epidemiologica da Covid-19 (25.611 rinvii a fronte di 14.255 registrati nel quarto trimestre del 2019). Il valore economico dei ricorsi definiti nei due gradi di giudizio ammonta a 3.081,45 milioni di euro: le controversie concluse con esito completamente favorevole agli Uffici sono il 49,80% del totale, con valore economico di 1.661,35 mln di euro pari al 53,91% del valore complessivo dei ricorsi definiti nel periodo. Il valore complessivo delle cause instaurate nel trimestre in esame ammonta a 1.541,78 milioni di euro e il tributo maggiormente presente nei ricorsi è l'IRPEF, con 6.429 atti, pari al 20,98% del totale, seguito dall'IVA, con 4.462 atti impugnati, pari al 14,56% del totale degli atti, e da ICI/IMU, con 3.908 atti, pari al 12,75%. Infine i dati pubblicati forniscono un'analisi sugli utenti del Processo Tributario Telematico abilitati alla difesa tecnica che, nel quarto trimestre 2020, hanno effettuato almeno un deposito tramite il PTT presso le Commissioni presenti sul territorio nazionale: vengono suddivisi per categorie professionali in base alle quali la maggiormente rappresentata è quella degli avvocati (7.384 unità), seguita dai dottori commercialisti (2.920 unità), ragionieri (418), consulenti del lavoro (121), geometri (44), altri soggetti abilitati alla difesa (152) per un totale di 11.039 utenti. Il MEF è in fase di rielaborazione di tutti i dati sul contenzioso tributario. Aggiornarsi, Risolvere, Crescere www.commercialistatelematico.com I 3 La pu nella "Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie", con le relative statistiche e i dati aggregati al 31 dicembre 2020. L'analisi investirà anche i dati di produttività dei giudici tributari, secondo i tempi e le fasi processuali, attraverso una mappatura territoriale delle Commissioni tributarie e sarà integrata con l'analisi del relativo contenzioso presso la Corte di Cassazione, fornendo in tal modo un quadro completo dell'attuale stato del contenzioso tributario. *A cura di Luciana Cunicella*



Revocazione della sentenza per errore di fatto

Sentenza del 22/01/2021 n. 108 - Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna Sezione/Collegio 8

È soggetta a revocazione la sentenza effetto di un errore di fatto risultante dagli atti della causa. Spiega la CTR che le ragioni da cui deriva la decisione impugnata non hanno mai avuto ingresso nel giudizio né sono mai state dibattute tra le parti, così come non risultano allegate le circolari e le risoluzioni su cui, in concreto, la sentenza di fonda. Nel caso di specie, relativo all'imposta sulla pubblicità, la manifesta incongruenza sia nella ricostruzione del fatto che nella motivazione dimostrano il riferimento della pronuncia a una differente controversia.

Testo:

Con ricorso del 21 maggio 2020 O.G. s.r.l., ha chiesto la revocazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Bologna, Sezione Quarta, n. XXXX, pronunciata il 11 ottobre 2019 e depositata in segreteria il 22 novembre 2019, non notificata, con la quale è stato rigettato l'appello r.g. XXX/2019, proposto dalla ricorrente avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Ferrara, Seconda Sezione, 5 luglio 2018 n. 172, che, in parziale accoglimento del ricorso r.g.r. XXX/2017 proposto dalla O.G. s.r.l. "ha rideterminato l'importo dovuto per l'imposta pubblicitaria in euro 12.841, 14, in conformità ai riconteggi effettuati da I.C.A. S.R.L.", nella parte in cui ha rigettato la domanda di annullamento dell'avviso di accertamento n. 1 per l'anno 2017, con immediata irrogazione delle sanzioni, in relazione all'Imposta Comunale sulla Pubblicità anno 2017, adottato dall'I.C.A. S.r.l., a firma dell'Amministratore Unico del 23.1.2017, notificato il 30 gennaio 2017, nonché per l'accertamento e la dichiarazione dell'infondatezza della pretesa impositiva e dell'insussistenza dei presupposti per l'adozione dell'avviso di accertamento e delle conseguenti sanzioni oggetto dell'avviso sopra indicato, e l'accoglimento, in sede rescissoria, dell'appello stesso.

Il ricorrente chiede "in sede rescindente, revocare

ai sensi degli artt. 64 ss. del decreto legislativo 31/12/1992, n. 546 e dell'art. 395, n. 4, c.p.c., la sentenza della Commissione Tributaria Regione di Bologna, Sez. IV, n. XXXX del 22 novembre 2019 e per l'effetto - in sede rescissoria, ai sensi dell'art. 67, primo comma, del decreto legislativo 31/12/1992, n. 546, decidere il merito della causa ed in accoglimento dell'appello riproposto riformare l'appellata sentenza della Seconda Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Ferrara n. XXX del 5 luglio 2018, depositata in segreteria il 5 luglio 2018, accogliendo il ricorso originario e conseguentemente: a), dichiarare illegittimo e per l'effetto annullare, il provvedimento impugnato in primo grado; b) accertare e dichiarare che nulla è dovuto dalla O. per il titolo dedotto nell'avviso impugnato, avendo l'appellante già correttamente pagato l'imposta dovuta. Con vittoria di spese, di diritti ed onorari di entrambi i gradi di giudizio".

La resistente Società concessionaria della riscossione per il Comune di Ferrara I.C.A. - Imposte Comunali Affini - s.r.l. chiede "in fase rescindente, revocare la sentenza della Commissione tributaria Regionale di Bologna; in fase rescissoria, rigettare l'appello riproposto in quanto infondato in fatto ed in diritto e, per l'effetto, confermare la sentenza della C.T.P. Ferrara, seconda Sezione, n. XXX, pronunciata e depositata in data 05.07.2018. Vinte le spese".

La vicenda nasce dall'impugnazione dell'avviso di accertamento n. 1 per l'anno 2017, emesso dalla I.C.A. S.r.l. per imposta sulla pubblicità, in relazione a quattro impianti pubblicitari (Poster mt. 6 x 3) installati, e asseritamente non dichiarati alla data della rilevazione, nel Comune di Ferrara.

La C.T.P. di Ferrara, con sentenza n. XXX, depositata in segreteria il 5 luglio 2018, accoglieva parzialmente il ricorso, relativamente al secondo motivo, rideterminando l'importo dell'imposta in euro 12.841,14; ma rigettava per il resto l'impugnazione, ritenendo "la tardività della denuncia e del pagamento dell'imposta entrambe successive alla emissione e notifica dell'Avviso di accertamento".

Il contribuente presentava appello e la sentenza n. XXXX/19 di questa Commissione lo rigettava, confermando la sentenza di primo grado e compensando le spese.

Con memoria illustrativa del 30 novembre 2020 la O.G. s.r.l. ha replicato alle controdeduzioni e insistito per l'accoglimento delle conclusioni formulate nel ricorso per revocazione. In data 4 dicembre 2020 la ricorrente ha presentato inoltre brevi note.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Sul primo motivo del ricorso, ossia sull'errore revocatorio ai sensi dell'art. 64 decreto legislativo n. 546/92 e dell'art. 395 n. 4 c.p.c., le parti concordano.

Ed in effetti, la sentenza di questa Commissione Tributaria oggetto della richiesta di revocazione appare inconferente con la materia del contendere: nessuna delle parti ha fatto riferimento, negli atti del giudizio di primo e di secondo grado, alla questione affrontata nella decisione (e dalla Cassazione nella sentenza XXX/2012, richiamata dalla sentenza), ossia se il mezzo pubblicitario tassabile sia da considerarsi il singolo segnale ovvero l'eventuale supporto materiale o meccanico che ne porta la struttura. Il tema non ha mai avuto ingresso nel giudizio né è stato dibattuto fra le parti, così come non risulta in contestazione il metodo di calcolo dell'imposta, né sono state allegati circolari e risoluzioni, su cui invece la decisione si sofferma, manifestandosi incongruente sia nella ricostruzione del fatto che nella motivazione, evidentemente riferita ad una differente controversia. La sentenza è dunque effetto di un errore di fatto risultante dagli atti della causa, ed è quindi necessario revocarla, con una nuova decisione sul merito.

2. Dovendo procedersi ex art. 67 D.Lgs. 546/92 alla trattazione dei motivi di appello non esaminati dalla sentenza XXXX/2019, quanto alla prima questione sollevata, va rilevato che nell'avviso di accertamento impugnato è stato contestato alla ricorrente «l'omessa o infedele denuncia e l'omesso e/o ritardato pagamento», richiedendo così anche il pagamento di un'imposta che risultava tuttavia già corrisposta, con sanzioni e interessi previsti per il mancato pagamento. Non è contestato che la ricorrente abbia denunciato i quattro impianti in questione, in via cumulativa con tutti gli altri impianti del Comune di Ferrara, con comunicazione via P.E.C. del 25 gennaio 2017 e versato l'imposta dovuta per il 2017 (prima rata) per tutti gli impianti denunciati in data 30 gennaio 2017 (nel termine

di legge). Dunque l'avviso di accertamento risulta emesso in carenza dei presupposti sostanziali.

3. Circa il secondo e il terzo motivo dell'appello originario, correttamente il ricorrente sostiene che la sanzione vada applicata solo in caso di omessa o infedele denuncia, mentre nella fattispecie la denuncia cumulativa annuale è stata depositata prima dell'invio dell'avviso di accertamento. A prescindere dalla decisione sulla tempestività o meno dell'atto, comunque, va precisato che in considerazione del principio di legalità e di tassatività delle sanzioni amministrative per le violazioni delle norme tributarie posto dal D.Lgs. n. 472/1997, l'equiparazione, ai fini sanzionatori, della tardività alla omissione della denuncia de quo non è ammissibile, perché non espressamente prevista.

Peraltro, l'art. 23 del D.lgs. n. 507/1993 è stato abrogato dall'art. 1, comma 847, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, per cui si renderebbe in ogni caso applicabile il secondo comma dell'art. 3 D.Lgs. n. 472/1997, il quale stabilisce che *“salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile”*.

4. L'esame del quarto motivo, vertente sul contraddittorio procedimentale, risulta superfluo perché la soluzione delle questioni precedenti risulta decisiva ai fini dell'esito della controversia.

5. In conclusione, l'appello va accolto sia per l'aspetto rescindente che rescissorio, e le spese processuali regolate secondo il principio della soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, Sez. VIII visti gli articoli 52, 64 e ss. D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 e l'art. 395, n. 4. c.p.c.

- dispone la revocazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, Sez. IV, n. XXXX del 22 novembre 2019;
- per l'effetto e in accoglimento dell'appello riproposto, riforma la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Ferrara Seconda Sezione n. XXX del 5 luglio 2018, depositata in segreteria il 5 luglio 2018, annullando l'avviso di accertamento n. 1 per l'anno 2017;

- condanna la I.C.A. - Imposte Comunali Affini - S.r.l. resistente al pagamento delle spese di lite di entrambi i gradi del giudizio, che liquida complessivamente in euro 5.000,00, oltre accessori di legge.



Annulate le sanzioni a carico di un'azienda priva di risorse per pagare le tasse

Decisione della Commissione tributaria di Lecce che annulla 73.115,90 euro di mora a fronte di un debito tributario di 24.153,73 euro.

Se un'azienda è priva delle risorse per pagare le tasse a causa crisi di liquidità per ritardi o mancati pagamenti, questa non è tenuta a pagare le sanzioni per il ritardato pagamento, specie quando può dimostrare che il suo inadempimento è frutto di causa di forza maggiore. Di fatto, nella decisione della Commissione tributaria di Lecce del 27 aprile scorso, si pone un importante punto fermo: i contribuenti non devono essere gravati di ulteriori sanzioni oltre gli interessi correnti (al 5%: un'esosità rispetto al tasso di sconto corrente!) nel pagare le tasse. Nel caso di specie, a fronte di un ritardato pagamento di poco più di 24.000 € e interessi per quasi 10.000 €, l'Agenzia delle Entrate aveva irrogato all'incolpevole contribuente ritardatario sanzioni per la ben di 73.115,90 €.

Da notare, come argomentano i giudici tributari nel ricorso presentato dal contribuente, che il problema del ritardato pagamento da parte dell'imprenditore derivava da mancati o ritardati pagamenti proprio da parte di amministrazioni pubbliche che non hanno adempiuto nei termini contrattuali ai loro obblighi di pagamento delle prestazioni derivante dall'assegnazione di una regolare gara di appalto. Da questo punto di vista, specie in un contesto come quello della pandemia che ha minato la capacità economica di tantissime imprese e Partite Iva vuoi per la riduzione del giro d'affari vuoi per l'obbligo della chiusura dell'attività è indispensabile che anche lo Stato e i suoi bracci tributari adottino un comportamento conseguente che rispetti la realtà: una realtà fatta di mancati o ritardati pagamenti spesso proprio da quello Stato bifronte, ad un tempo cattivo pagatore e arcigno e spregiudicato incassatore.

Una sentenza che costituirà un importante precedente, in un contesto dove le aziende si tramutano loro malgrado in banca impropria del sistema pubblico, essendo creditrici da questo, secondo le stime della Cgia, di circa 50 miliardi di euro che costituiscono un drammatico ammanco di liquidità per il sistema economico e produttivo del Paese. *Fonte*

www.ilnordestquodiano.it

REPUBBLICA ITALIANA

Udienza del 27/04/2021 N 762/2021

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Pronunciata il 27 apr. 2021

Depositata in segreteria

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI LECCE SEZIONE 1 il 07. Mag. 2021

riunita con l'intervento dei Signori:

ROMANO GIOVANNI Presidente

PALMIERI ROBERTO MICHELE Relatore

VIGORITA CELESTE Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n

- depositato il

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO

- avverso CARTELLA DI PAGAMENTO

contro:

AG. ENT. – DIREZIONE PROVINCIALE DI LECCE

VIALE SAN NICOLA 2 73100 LECCE

-avverso CARTELLA DI PAGAMENTO

-avverso CARTELLA DI PAGAMENTO

contro:

AG. ENT. – RISCOSSIONE – LECCE

VIA GREZAR 14 00142 ROMA

proposto dal ricorrente:

rappresentato da:

rappresentante difeso da: VILLANI MAURIZIO - VIA CAVOUR 56 73100 LECCE (LE)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

1. La società ricorrente, ha impugnato la cartella di pagamento in atti, per l'importo ivi indicato.

A sostegno del ricorso, essa ha articolato i seguenti motivi di gravame, appresso sintetizzati:

- 1) erronea determinazione degli importi iscritti a ruolo;
- 2) difetto di motivazione in ordine al modo di calcolo degli interessi;
- 3) non decenza delle sanzioni.

Ha chiesto pertanto l'annullamento dell'atto impugnato, con vittoria delle spese di lite.

Costituitesi in giudizio, Agenzia delle Entrate c Agen-



zia delle Entrate-Riscossione hanno chiesto rigetto del ricorso, con vittoria delle spese di lite. All'udienza del 27.4.2021 il ricorso è stato trattenuto in decisione.

2. Con il primo motivo di gravame, la ricorrente ha dedotto l'erronea determinazione delle somme pretese in cartella. Il motivo è fondato.

2.1. L'Amministrazione ha iscritto a ruolo gli importi derivanti dagli omessi versamenti delle somme dovute in base alla comunicazione di irregolarità e, conseguentemente, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha notificato l'impugnata cartella di pagamento intimando il pagamento dei seguenti importi:

- irposte: € 24.153,73 (di cui 12.560,15 a titolo di Ires, ed € 11.593,58 a titolo di IVA);
- interessi: € 9.948,34;
- sanzioni: € 73.115,90.

2.2. Senonché, la cartella di pagamento non tiene conto, quanto all'Ires, del pagamento della decima rata (circostanza non contestata dall'Agenzia delle Entrate), effettuato dalla ricorrente in data 31.1.2019, per l'importo di € 1.141,83, tale che il totale dovuto non è di € 12.560,15, ma di € 11.418,32. Inoltre, la cartella di pagamento non tiene conto, quanto all'IVA, del versamento parimenti effettuato in data 31.1.2019, pari a € 1.053,93 (circostanza parimenti non contestata dall'Agenzia delle Entrate), tale che il totale dovuto non è di € 11.593,58, ma di € 10.539,65. Pertanto, l'importo dovuto a titolo di imposte non è di € 24.153,73, ma di € 21.957,97.

2.3. Entro tali limiti, pertanto, la censura è fondata, e va dunque accolta.

3. Con il secondo motivo di gravame, la ricorrente ha dedotto il difetto di motivazione in ordine alla somma dovuta a titolo di interessi. Il motivo è infondato.

3.1. Ai sensi dell'art. 20 c.l.P.R. n. 602/73, "Sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale della dichiarazione o all'accertamento d'ufficio si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso del cinque per cento annuo". All'evidenza, la misura degli interessi è stabilita direttamente dalla legge, con la conseguenza che nessun problema interpretativo si pone al riguardo. Di contra, non colgono nel segno le argomentazioni di parte ricorrente, in quanto muovono da un modo errato di calcolo degli interessi (cfr. All. n.

6), calcolati non già nella misura stabilita dalla legge, ma in misura inferiore.

3.2. Per quel che attiene poi agli interessi moratori dovuti successivamente alla notificazione della cartella, c non iscritti a ruolo dall'ente impositore, trattasi di accessori solo eventuali. Invero, ai sensi dell'art. 30 d.P.R. n. 602/73, "Decorso inutilmente il termine previsto dall'articolo 25, comma 2, sulle somme iscritte a ruolo, esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi. La degenza di tali ulteriori interessi è pertanto soltanto menzionata in cartella, e ciò al fine di rendere formalmente edotto il contribuente della conseguenza del mancato pagamento della cartella. La loro misura, invece, non viene calcolata nella cartella di pagamento, in quanto il dies a quo di decorrenza degli stessi va individuato nell'infruttuoso decorso del termine di 60 giorni dalla notifica della cartella.

3.3. Quanta all'aggio di riscossione, la sua debenza trova il proprio referente normativo nella previsione di cui all'art. 17 d. lgs. n. 112/99. Trattasi, in particolare, di un'imposta dovuta per l'attività svolta dall'Agente della riscossione, e il cui importo è commisurato all'entità degli importi intimati. All'evidenza, in sua previsione, nonché il calcolo del relativo ammontare, costituiscono esercizio non irragionevole della discrezionalità legislativa (cfr. ord. Corte Cost. n. 65/18, che ha dichiarato la manifesta inammissibilità della q.l.c. della normativa in tema di aggio, sollevata dalla CTR della Lombardia), rispondendo ad uno scopo idoneo (la necessità di remunerare il servizio svolto dall'agente della riscossione), ed essendo proporzionate all'importo della somme dovute.

3.4. Naturalmente, l'importo degli interessi andrà calcolato non già sulla somma risultante in cartella (€ 24.153,73), ma su quella ricalcolata in virtù dell'accoglimento del primo motivo di ricorso (€ 21.957,97).

3.5. Per tali ragioni, il secondo motivo di gravame è infondato, e va dunque rigettato.

4. Con il terzo motivo di gravame la ricorrente ha dedotto la non debenza delle sanzioni, ricorrendo l'esimente dello stato di necessità. Il motivo è fondato.

4.1. Ai sensi dell'art. 6 co. 5 d. lgs. n. 472/97, "Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore". Tale essendo il tenore della cennata previsione norma-

tiva, occorre ora indagarne la portata.

4.2. Sul punto, rileva questa CTP che, per condivisa giurisprudenza di legittimità, "In materia tributaria e fiscale, la nozione di forza maggiore richiede la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi, dovendo la sussistenza di tali elementi essere oggetto di idonea indagine da parte del giudice, sicché non ricorre in via automatica l'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità" (Cass. civ, VI, 1.12.2020, rt. 27416).

4.3. Ciò premesso, e venendo ora al caso di specie, emerge dalla documentazione prodotta dalla ricorrente che quest'ultima si è premunita contro la crisi di liquidità, nei termini seguenti:

- ha conseguito l'aggiudicazione di una gara pubblica indetta dal ... emettendo fatture nn. 12 e 13/1997, non contestate dal civico ente. Sulla base della fattura n. 12/17 la ricorrente ha poi chiesto e ottenuto dal Tribunale di Lecce decreto ingiuntivo per l'importo di € 92.751,25, oltre spese e interessi;
- per far fronte ai ritardi nei pagamenti da parte del Comune ... la ricorrente ha partecipato alla gara indetta dal Comune di ..., per interventi infrastrutturali volti alla riduzione del rischio idrogeologico, conseguendo l'aggiudicazione, per un importo di € 2.313.060,12 oltre IVA, provvedendo alla consegna parziale di lavori per

circa la metà del valore di aggiudicazione. Nondimeno, con verbale 21.6.2018, verificata la sussistenza di "... condizioni di ordine geologico, non prevista né prevedibili in fase progettuale, il Comune ha sospeso i lavori, non corrispondendo i pagamenti parziali, i quali sarebbero di per se stati ampiamente sufficienti al pagamento delle imposte dovute.

4.4. Alla luce di tali considerazioni, reputa questa CTP la ricorrenza, nella specie, di entrambi i requisiti - oggettivo e soggettivi - richiesti al fine dell'operare dell'esimente in parola, con la conseguenza che le irrogate sanzioni devono ritenersi non dovute.

5. Per tali ragioni, a parziale accoglimento del ricorso, l'ammontare di cui all'impugnata cartella di pagamento va ridotto nei termini suindicati, che in questa sede si riepilogano:

- imposte dovute: € 21.957,97;
- interessi e altri accessori: calcolati sul predetto importo di € 21.957,97;
- esclusione delle sanzioni.

6. Sussistono giusti motivi, rappresentati dalla soccombenza reciproca, per la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, e compensa le spese di lite.

Così deciso in Lecce, il 27.4.2021.

Il giudice est. Roberto Michele Palmicri
Presidente Dr. Giovanni Romano

Riforma della giustizia tributaria

COMUNICAZIONE

Cari Amici,

Vi invito a leggere l'allegato PARERE approvato il 17 marzo 2021 dalla VI Commissione Permanente Finanze della Camera in merito al PNRR dove, sulla riforma della giustizia tributaria, è scritto:

"- prevedere, nell'ambito di una riforma organica e strutturale della giustizia tributaria, l'istituzione di un autonomo e specifico ruolo dei giudici tributari, reclutati mediante pubblico concorso e dedicati esclusivamente alle controversie fiscali di maggiore rilevanza economica, attribuendo ai giudici onorari tributari le pendenze di minore entità, onde non disperdere le indiscusse professionalità di cui oggi il sistema dispone;

- al contempo, considerato che il 50 per cento dei valori delle cause pendenti presso la Corte di Cassazione riguarda controversie tributarie, prevedere l'istituzione

di sezioni ad hoc presso la medesima Corte;

- prevedere inoltre, in tale ambito, alcune misure deflative del contenzioso, quali, ad esempio, l'estensione ed il rafforzamento dell'istituto della mediazione - accompagnata alla sua devoluzione ad un organismo terzo ed indipendente, estraneo all'amministrazione finanziaria;

- l'introduzione del filtro in appello secondo la disciplina dell'analogo istituto previsto dal codice di procedura civile ovvero la definizione agevolata delle liti pendenti".

IN DEFINITIVA, IL LEGISLATORE È FINALMENTE INTENZIONATO A RIFORMARE LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA !

Allegato: Parere della VI Commissione Permanente (Finanze) della Camera di mercoledì 17 marzo 2021

Avv. Maurizio Villani



Il limite al reddito dei giudici tributari al vaglio della corte costituzionale

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

A decorrere dal primo maggio 2014, il limite massimo retributivo riferito al Primo Presidente della Corte di Cassazione è fissato in euro 240.000 annui al lordo dei contributi previdenziali ed assistenziali e degli oneri fiscali a carico del dipendente (art. 13, comma 1, Decreto Legge n. 66 del 24 aprile 2014, convertito, con modifiche, dalla Legge 23 giugno 2014 n. 89, con decorrenza dal 24 giugno 2014).

Questo è il limite massimo del trattamento economico annuo onnicomprensivo di chiunque riceva a carico delle finanze pubbliche emolumenti o retribuzioni nell'ambito di rapporti di lavoro dipendente o autonomo con pubbliche amministrazioni (art. 23 - ter Decreto Legge n. 201 del 06 dicembre 2011, convertito, con modifiche, dalla Legge 22 dicembre 2011 n. 214).

Ai fini dell'applicazione del limite di cui sopra devono essere computate in modo cumulativo anche le somme comunque erogate all'interessato a carico del medesimo o di più organismi, anche nel caso di pluralità di incarichi conferiti da uno stesso organismo nel corso dell'anno (art. 23 - ter, comma 1, ultimo periodo, citato).

A tal proposito, si fa presente che, per quanto riguarda i giudici tributari, il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quinta), con l'ordinanza n. 3503 del 05 maggio 2021, visti gli artt. 134 della Costituzione, art. 1 della legge costituzionale 9 febbraio 1948, n. 1, e 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata, in relazione agli artt. 1, 2, 3, 10, 23, 36, 53 e 97 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale, nei termini di cui in motivazione, dell'art. 13 del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66 e dell'art. 23-ter, comma 1, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, nonché dell'art. 1, commi 471, 473 e 474 della l. 27 dicembre 2013, n. 147.

In effetti, i giudici tributari guadagnano poco (15 euro nette a sentenza depositata ed al massimo 1.000 euro nette al mese).

Il problema si pone oggi per i giudici tributari,

che sono anche giudici togati ordinari o amministrativi in posizione apicale, che possono facilmente superare i 240.000 euro annui al lordo dei contributi previdenziali ed assistenziali e degli oneri fiscali a carico, sommando i bassi compensi tributari con il lauto stipendio lordo per l'attività di giudice presso la giustizia ordinaria o amministrativa (come nella causa in questione).

Invero, se il giudice tributario svolge presso l'amministrazione di originaria appartenenza funzioni di particolare complessità e rilievo (ed è questo il caso), **tanto più se con elevata anzianità di servizio**, fatalmente non vedrà retribuita, in tutto o in parte, l'attività giudicante – pur se connotata da profonda complessità tecnica – svolta presso le Commissioni tributarie e nell'esclusivo interesse dell'amministrazione dell'economia e finanze e della sua giustizia.

Il che, oltre a contrastare, nella sua assolutezza, con il principio di cui all'art. 36 Cost., contraddice altresì quello di buon andamento dell'amministrazione ex art. 97 Cost..

Ecco perchè è necessaria la riforma strutturale della giustizia tributaria!

Va ricordato, al riguardo, che per principio generale la legittimità di una disposizione legislativa, rispetto al parametro dell'art. 97 Cost., va valutata tenendo conto dei suoi effetti sul buon andamento della pubblica amministrazione complessivamente intesa, non già di singole sue componenti, isolatamente considerate (così Corte cost., 30 maggio 2008, n. 183).

Nella specie, invero, la certezza della decurtazione automatica, in tutto o in parte, del trattamento economico riferito all'attività svolta quale giudice tributario non può che recare effetti disincentivati: dunque di dissuadere, in prospettiva, proprio i funzionari pubblici di maggiore e migliore esperienza e competenza nel settore giurisdizionale (alieni da potenziali conflitti di interesse di carattere professionale) – ossia quelli provenienti dai ruoli delle magistrature o dell'Avvocatura dello Stato **di livello apicale o di maggiore anzianità** – dal chiedere di ricoprire, o dal continuare a ricoprire, quegli uffici onorari.





Il che comporterebbe la conseguente sottrazione alla giustizia tributaria di siffatte professionalità e indipendenza, con lesione complessiva della razionalità amministrativa e del principio di buona amministrazione, di cui all'art. 97 Cost., applicato al settore e, di riflesso, all'intero ordinamento posta la centralità – anche ai fini dell'affidamento circa gli investimenti – della legittimità del prelievo monetario e dell'inerente sicurezza giuridica.

Ne verrebbe, infatti, come naturale conseguenza, il fatale progressivo ritiro dalla giustizia tributaria delle più alte professionalità e l'abbassamento generale della qualità e dei tempi di quella risposta di giustizia. Il che, a guardare al risultato complessivo per la società, appare risolversi in una nuova irrazionalità dell'organizzazione del sistema economico-finanziario e in un vulnus all'economia nazionale e agli operatori economici.

Il sistema economico in tanto è capace di attirare investimenti in quanto l'ordinamento si mostra capace di offrire, a ogni investitore od operatore, con il diritto al giudice e alla qualità della risposta di giustizia, imparziali sicurezze e tempestive certezze giuridiche a riguardo a imposizioni tributarie stimabili di sospetta legittimità.

In questi termini, l'aver fatto il legislatore ricorso ad un parametro meramente quantitativo con cui modulare il corrispettivo economico del servizio prestato tra le diverse categorie di soggetti chiamati a svolgere le funzioni di giudice tributario (funzioni, va ricordato, essenziali per assicurare l'effettività del principio di legalità e del diritto al giudice riguardo all'imposizione tributaria, nonché per l'assetto complessivo delle finanze pubbliche, e in sé tecnicamente assai complesse e specialistiche, tali cioè da richiedere una rilevante preparazione professionale e l'impegno allo studio delle singole controversie), **significa essersi avvalsi di un parametro che non tiene in conto la rilevanza delle professionalità acquisite.**

Sembra andarsi così contro il principio di responsabilità personale e lo stesso principio lavorista che l'art. 1 della Costituzione pone a fondamento della Repubblica.

Per il quale, come evidenziano autorevoli dottrine, il lavoro rappresenta il «segno distintivo dello sviluppo della personalità dell'uomo», «il più idoneo ad esprimere il pregio della persona» con cui socialmente si valuta la posizione da attribuire ai cittadini nello Stato, poiché il lavoro rappresenta non solo uno strumento per il conseguimento di mezzi di sostentamento, ma «il tramite necessario per l'affermazione della personalità», cioè «cardine costituzionale per elevare

e commisurare la dignità dell'uomo».

Negare la **“giusta mercede”** – espressione di matrice teologica cui da molti si fa risalire il concetto secolare di proporzionata retribuzione – appare dunque negare il valore stesso del merito acquisito dall'individuo mediante l'operosità attivamente riversata nel lavoro.

È poi appena il caso di rammentare che il lavoro cui si riferisce la formula costituzionale non è limitato al lavoro manuale ma è da intendere nel senso di «lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni» (art. 35 Cost.) tanto che, come ulteriore autorevole dottrina ha evidenziato, ha valore unitario ed inclusivo perché rappresenta «un titolo di appartenenza alla comunità nazionale, alla cittadinanza.

Altra autorevole dottrina ha sottolineato che il lavoro è esso stesso il mezzo che consente ai cittadini di partecipare positivamente al soddisfacimento dei bisogni della collettività.

Dunque, tale negazione della prevista retribuzione sembra mortificare siffatti assunti, in pratica imponendo, contro l'efficienza economica generale, ai componenti di più elevato livello professionale pubblico una retribuzione solo parziale dell'attività prestata, se non anche negandola in toto.

Il che contrasta il principio di eguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 Cost. anche nel senso per cui finisce, in pratica, con l'assimilare tra loro – in primis ai fini “retributivi” e, dunque, di rilevanza professionale – posizioni professionali e lavorative (sia pubbliche che private) in realtà disomogenee e diverse.

Invero, la previsione – a fianco di un autonomo tetto massimo di “retribuibilità” delle funzioni giurisdizionali tributarie (ex art. 1, comma 311, l. 30 dicembre 2004, n. 306) – di un ulteriore limite, onnicomprensivo, di retribuibilità di qualsiasi pubblica funzione sembra tradursi, per effetto degli automatismi di cui si è detto, nell'aprioristica equiparazione delle prestazioni professionali rese da magistrati di maggior esperienza e professionalità rispetto a quelle di giudici privi di tali oggettivi requisiti, e posponendoli a quelli provenienti dalle libere professioni, i cui redditi da lavoro privato non ricadono, invece, nel perimetro applicativo delle norme sospettate di incostituzionalità.

Le circostanze evidenziate inducono infine a dubitare della compatibilità del regime economico/retributivo dei giudici tributari, come conseguente all'applicazione del combinato disposto degli artt. 13 del decreto legge n. 66 del 2014 e 23-ter, comma 1, del decreto legge n. 201 del 2011, con il principio della pari capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost..



Appare invero difficile, in aggiunta a tutto quanto già rilevato, non cogliere in una tale sottrazione della **“giusta mercede”** un prelievo di natura tributaria o comunque a quello assimilabile, vista la pari natura pecuniaria e la pari affluenza del prelievo al bilancio pubblico, dunque alle entrate (o mancate spese) e così alla fiscalità generale. **Una diversa configurazione, si è costretti a considerare, assume i caratteri di una qualificazione meramente nominalistica, perché detta sostanza delle cose non muta e come tale, infatti, è comunemente percepita.**

Al riguardo, va rammentato che (cfr. Corte cost., 10 novembre 2017, n. 236; 6 maggio 2016, n. 96; 30 aprile 2015, n. 70; 23 luglio 2015, n. 178; 4 giugno 2014, n. 154; 12 dicembre 2013, n. 304; 17 dicembre 2013, n. 310; ord. 12 ottobre 2012, n. 233) **“una fattispecie deve ritenersi di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese”.**

Il Consiglio di Stato, con le motivazioni succintamente sopra esposte, ritiene che sussistano tali presupposti nel caso di specie.

Quanto al primo profilo, posto che lex non distinguit riguardo al tempo che la segue (e sono ormai già ben sei anni dall'ultima formulazione), la decurtazione disposta in base al combinato disposto delle norme in questione presenta in realtà carattere permanente e definitivo.

Come detto, questi elementi caratterizzano come irragionevolmente sine die il limite retributivo introdotto dall'art. 23-ter del decreto legge n. 201 del 2011, facendone di loro un connotato permanente di un sistema asimmetrico di contribuzione al risparmio di spesa pubblica.

Del pari, la mancata retribuzione, in tutto o in parte, dell'attività professionale prestata dal giudice tributario, in ragione del raggiungimento del **“tetto stipendiale”**, discende dall'automatica applicazione di un criterio **meramente quantitativo**, indifferente rispetto alla quantità e qualità, e anche alla ponderazione del rendimento del singolo giudice tributario (circostanza dalla quale deve, pertanto, desumersi che il contestato sopravvenuto **“blocco retributivo”** non faccia seguito, ad esempio,

ad un mutamento del rapporto sinallagmatico sottostante la specifica situazione remunerativa incisa dalla novella di legge).

Consegue, pertanto, la realtà di una mera decurtazione patrimoniale, dal carattere non temporaneo ma definitivo e permanente: **il che qualifica di suo la fattispecie nel novero dei casi di imposizione tributaria anomala ed implicita, secondo l'insegnamento della giurisprudenza costituzionale.**

Sussiste, infine, anche il **terzo presupposto**, ossia la destinazione delle somme non corrisposte al finanziamento della spesa pubblica, in ragione di quanto previsto dall'art. 23-ter, comma 4, del decreto legge n. 201 del 2011, a mente del quale **«Le risorse rivenienti dall'applicazione delle misure di cui al presente articolo sono annualmente versate al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato».**

Va a questi propositi considerato che, comunque, una restrizione al trattamento economico che annulli completamente, per chi ha raggiunto il tetto, la retribuzione proporzionale per il servizio svolto nell'interesse e su impulso dell'amministrazione (mediante l'attivazione di apposite procedure concorsuali) potrebbe, a tutto concedere, solo essere temporanea e per breve durata: quando, invece, la norma è senza fine.

Sicché anche da questo punto di vista la disciplina sospettata, in ragione del prelievo, appare di dubbia costituzionalità in quanto modificazione permanente.

A tal riguardo, si deve comunque riconoscere (cfr. Corte cost., 23 dicembre 2019, n. 288) che l'eventuale **“temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali”.**

Di talché, a maggior ragione, si deve considerare che la definitività del prelievo fiscale (qui, per di più, in forma occulta, il che contraddice il principio per cui **«Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»**, di cui all'art. 23 Cost.) ne rimarchi l'illegittimità costituzionale, ove disancorato dai predetti principi (ex artt. 3, 23 e 53 Cost.).

La suddetta ordinanza è un ulteriore conferma della necessaria ed urgente riforma della giustizia tributaria, con giudici professionali a tempo pieno, vincitori di concorso pubblico, ben retribuiti e non più dipendenti dal MEF.

Avv. Maurizio Villani - Patrocinante in Cassazione



Riforma della giustizia tributaria: progetto di legge per la riforma della giustizia tributaria

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

Con l'approvazione parlamentare del PNRR e l'invio dello stesso alla Comunità Europea, si può dire che si è messa in moto, finalmente, la riforma fiscale e la contemporanea riforma della giustizia tributaria. Entro al massimo due mesi è attesa la proposta del Parlamento che, secondo il PNRR, sarà la base della legge delega da approvare entro il 31 luglio 2021. Dopo di che entrerà in campo la Commissione di esperti per la definizione dei decreti attuativi entro il 2022. Quindi, entro il 31 luglio 2021, dovrà essere approvata la legge delega anche per la riforma della giustizia tributaria, ormai attesa da molti anni da tutti i contribuenti e professionisti. A questo punto, con questo mio articolo, mi permetto segnalare i principi ed i criteri direttivi per il riordino strutturale dell'organizzazione della giustizia tributaria.

PROGETTO DI LEGGE DELEGA PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Al fine di un ulteriore adeguamento all'art. 111 della Costituzione, il Governo della Repubblica è delegato ad emanare, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo recante disposizioni per il riordino dell'organizzazione della giustizia tributaria, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) istituzione, in luogo della Commissione Tributaria Provinciale e Regionale, del Tribunale Tributario e della Corte di Appello tributaria, organi giudiziari distinti ed autonomi dagli esistenti organi giudiziari ordinari, amministrativi, contabili e militari (**quinta magistratura**);

b) articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio da espletarsi dai Tribunali Tributari in primo grado, siti nei capoluoghi di provincia, e dalle Corti di Appello tributarie in secondo grado, site nei capoluoghi sede di Corte di Appello o di Tribunale Amministrativo Regionale;

c) affidamento alla Presidenza del Consiglio dei Ministri dell'organizzazione degli organi di giurisdizione tributaria e dell'inquadramento e amministrazione dei giudici tributari, nel rispetto delle prerogative del

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria;

d) formalizzazione legislativa della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione; incompatibilità assoluta tra giudici di Cassazione e giudici di merito;

e) istituzione di un ruolo di giudici tributari, reclutati mediante concorso pubblico per titoli ed esami, scritti ed orali, riservato a laureati in materie giuridiche o economiche, ai quali sia assicurato uno status giuridico ed economico analogo a quello dei giudici ordinari, anche sotto il profilo delle incompatibilità, nell'ambito di un rapporto esclusivo a tempo pieno;

f) istituzione del giudice onorario tributario che esercita le funzioni giurisdizionali di cui alla lett. m);

g) reclutamento del giudice onorario tributario mediante procedura che assicuri un'adeguata qualificazione professionale e preparazione nelle discipline giuridiche ed economiche; fissazione dei requisiti soggettivi per ricoprire l'incarico, dei criteri obiettivi per la nomina e di rigorose condizioni di incompatibilità; il giudice onorario tributario si deve cancellare dall'Albo di appartenenza;

h) previsione che i giudici tributari onorari siano tenuti alla formazione obbligatoria valida per tutti i giudici tributari e debbano conseguire i crediti formativi necessari, a pena di decadenza dalla funzione di giudice tributario;

i) previsione di un numero iniziale di giudici di ruolo tale da assicurare la invarianza di spesa, nonché previsione degli organici dei giudici tributari vincitori di apposito concorso e dei giudici tributari onorari, per ciascun Tribunale Tributario e Corte di Appello tributaria, secondo una ragionevole distribuzione territoriale (tra 800 e 1.000 giudici tributari nazionali);

j) la mediazione tributaria, obbligatoriamente prevista per legge, si deve svolgere dinanzi al giudice tributario onorario, monocratico o collegiale, secondo le rispettive competenze, e non più presso l'Agenzia delle Entrate;

k) determinazione da parte del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, del numero delle sezioni e dei giudici che compongono i Tribunali e le Corti di Appello tributarie, sulla base del flusso medio dei procedimenti e della composizione dei collegi giudicanti in tre membri, con l'eccezione delle competenze per valore dei giudici monocratici e del giudice onorario; in appello decide sempre il collegio; nella obbligatoria fase istruttoria è ammessa anche la prova testimoniale ;

l) suddivisione dei Tribunali e Corti di Appello in sezioni, composte da un Presidente, un Vice Presidente e quattro giudici, che decidono con la presenza del Presidente o del Vice Presidente e due giudici, quando non è prevista la composizione monocratica;

m) previsione che le cause di valore non superiore a € 3.000,00, al netto di sanzioni ed interessi, dinanzi al Tribunale Tributario siano di competenza del giudice onorario tributario;

n) previsione che le cause di valore non superiore ad € 50.000,00, al netto di sanzioni ed interessi, dinanzi al Tribunale Tributario siano di competenza del giudice tributario monocratico, oltre alle cause tassativamente previste dalla legge;

o) determinazione del valore della controversia sulla base dell'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato e, per le controversie relative esclusivamente alla irrogazione di sanzioni, dall'ammontare di queste;

p) previsione che le cause di valore indeterminabile siano di competenza del giudice onorario tributario in primo grado;

q) modificazione disciplina del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, sulla base delle previsioni:

1- è nominato con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri, e ha autonoma sede in Roma;

2 - è formato da undici componenti eletti dai giudici tributari e da quattro componenti eletti dal Parlamento, due dalla Camera dei deputati e due dal Senato della Repubblica a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, scelti per metà tra i professori di università in materie giuridiche o economiche e per metà tra gli avvocati, i dottori commercialisti ed i consulenti del lavoro iscritti all'albo da oltre venti anni;

3 - i componenti eletti dai giudici sono scelti tra tutti i giudici tributari, con voto personale, diretto e segreto e

non sono rieleggibili;

4 - la durata della carica dei suoi componenti non è superiore a 4 anni;

5 - il Consiglio di Presidenza elegge il Presidente nel suo interno;

6 - il Consiglio di Presidenza indica le cause di incompatibilità e di ineleggibilità ed i criteri per la relativa verifica, le regole relative alle elezioni dei giudici, quelle per la valutazione di candidati e delle liste elettorali, la sede delle operazioni elettorali, il periodo entro il quale deve avere termine la valutazione dei candidati e la promulgazione dell'elenco definitivo dei candidati alle elezioni, le regole per la proclamazione degli eletti, per la valutazione di eventuali reclami sull'eleggibilità e per l'assunzione delle funzioni; stabilisce i corsi di formazione ed aggiornamento dei giudici tributari sia togati che onorari;

r) permanenza delle Commissioni Tributarie e delle funzioni dei giudici tributari in organico, limitatamente alle controversie instaurate prima dell'entrata in vigore della legge di attuazione, alle quali continuano ad applicarsi le attuali norme relative alla competenza e composizione degli organi giudicanti fino alla conclusione del grado di giudizio in cui le controversie stesse siano pendenti;

s) previsione di un termine perentorio entro il quale i giudici tributari in organico devono optare per la magistratura tributaria o per quella onoraria; se, non essendo magistrati, optano per la magistratura tributaria, sono tenuti a sostenere esami di ammissione nel ruolo, con modalità semplificata se laureati in materie giuridiche o economiche; se optano per la magistratura onoraria, proseguono la propria attività senza necessità di superamento di esami di ammissione e devono in ogni caso cancellarsi dagli Albi Professionali;

t) fissazione con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri della data di insediamento dei Tribunali Tributarie e delle Corti di Appello tributarie, che decideranno le controversie originate da ricorsi e da atti di impugnazione di sentenze notificati successivamente alla data di insediamento dei nuovi organi giudiziari.

u) Infine, per azzerare il contenzioso è prevista la definizione agevolata di tutte le controversie pendenti, anche in Cassazione.

Avv. Maurizio Villani - Patrocinante in Cassazione





Le riforme da non dimenticare

Quando alla fine dell'Ottocento il governo dell'Italia unita mise mano alla riforma del sistema processuale del codice di procedura civile del 1865, diede incarico all'allora Ministro Guardasigilli Pasquale Stanislao Mancini (nato in provincia di Avellino, a Fusignano), grande giurista, di accertare le condizioni della giustizia e di predisporre le opportune riforme.

Così come, il Codice di procedura civile, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del Regno d'Italia del 28 ottobre 1940, fu il frutto di una intensa attività di studio dovuta all'opera dell'allora Ministro Dino Grandi, formatosi nella scuola giuridica bolognese sotto la guida di illustri giuristi, come Giacomo Venezian e Giorgio Del Vecchio. Per comprendere la profonda cultura che ispirò quella riforma è sufficiente leggere la Relazione di accompagnamento al codice.

Non ho visto, se non con poche eccezioni, nello scorso secolo e in questo, un corrispondente sforzo culturale che abbia ispirato le riforme del codice di procedura civile.

Eppure, una delle riforme che ci viene oggi richiesta dall'Unione Europea per accedere al Recovery Plan resta proprio quella riguardante la giustizia civile, i cui ritardi e le cui inefficienze tengono lontani gli stessi investitori stranieri dall'Italia.

Se si legge il programma del Recovery Plan predisposto dal passato Governo Conte si scopre che sono previsti necessari ed urgenti interventi per l'introduzione e la diffusione delle modalità telematiche, l'assunzione di personale di cancelleria specializzato (ingegneri e tecnici informatici), ma nulla si legge su riforme più complessive del sistema.

Se poi si scorre la stampa quotidiana, le uniche pericolose sollecitazioni che ne provengono restano quelle connesse all'eliminazione di un grado del giudizio o di una improvvida limitazione del ricorso per cassazione. L'horror va-

cui atterrisce il lettore !! Il passato Ministro della Giustizia ha, in effetti, voluto ignorare che non è solo questione di mezzi, ma soprattutto questione di uomini.

Faccio alcuni esempi che mi derivano dalla mia esperienza professionale, ma altri avvocati ne potrebbero tranquillamente citare di ben più importanti. In un tribunale periferico della nostra Corte di Appello pende ancora dal 1998 una causa di azione di responsabilità iniziata da una curatela fallimentare e che ha coinvolto anche personaggi politici del luogo. In altro tribunale nel distretto pende dal 2010 un'azione di responsabilità nei confronti di un noto professionista, nella quale per tre anni si è atteso un provvedimento istruttorio del giudice istruttore.

Una causa di opposizione a decreto ingiuntivo per svariati milioni di euro proposto contro una società, significativamente collegata con il sistema di potere regionale e locale, attende dal 2014 di essere definita ed è ancora lontana dalla decisione. Un processo penale di bancarotta che riguarda società il cui fallimento ha finito per coinvolgere il mercato di riferimento con moltissimi danni collaterali, pende da ben undici anni, e si avvia tristemente alla prescrizione.

Non è, allora, solo questioni di mezzi!

Ciò impone di considerare che prima di introdurre riforme del processo civile, con bizzarre introduzioni di inammissibilità o improcedibilità o con la previsione di altrettanto bizzarri nuovi riti, andrebbe riformato l'Ordinamento Giudiziario, assicurando sempre l'autonomia e l'indipendenza dei magistrati, in una visione più moderna ed efficiente di questi sacrosanti principi.

Provo sinteticamente ad indicare qualche prospettiva di riforma. È giunto il tempo di valutare che la dirigenza dei tribunali deve essere assegnata ad un manager, dotato di comprovata esperienza, al quale sia affidato il controllo sulla produttività e sull'efficienza del sistema giudi-

ziario locale (assicurando allo stesso le stesse "garanzie" processuali previste per i giudici a fronte delle azioni civili e penali che lo riguardano).

Deve essere eliminata la inutile attuale mediazione obbligatoria e prevedere due distinte fasi del processo civile:

a) una prima fase, affidata magari a magistrati onorari, che, dopo aver attentamente esaminato la questione proposta dalle parti, formulano una proposta motivata di mediazione per risolvere la controversia;

b) in una seconda fase, solo qualora una delle parti non aderisse a tale proposta, si potrà adire il Giudice togato competente, il quale deciderà la questione, con l'obbligo della parte di esplicitare i motivi in ragione dei quali non ha inteso aderire alla proposta di conciliazione e mediazione della lite, con significative ricadute qualora la parte non aderente risultasse soccombente nel giudizio.

Si verrebbe, in tal modo, a deflazionare il contenzioso civile, specie con riferimento a contro-

versie di minore rilevanza economica;

c) rafforzare la competenza del Giudice di Pace, prevedendo però un serio reclutamento degli stessi, riservato ad avvocati che hanno svolto per almeno dieci anni la professione forense e risultino iscritti alla Cassa di Previdenza, magari con l'indicazione di altri requisiti idonei a dimostrare conoscenza e competenza specifica;

d) per le cause attualmente pendenti, prevedere la medesima procedura conciliativa e di mediazione di cui innanzi, affidata al giudice innanzi al quale pende la causa, e introdurre una specifica condizione per l'appello connessa alla irragionevolezza e infondatezza della proposta formulata dal giudice.

Si tratta di poche proposte che restano idonee a deflazionare il gran numero delle cause civili, ma che implicano necessariamente una cultura moderna del processo, che non vedo all'orizzonte dell'attuale panorama politico ed istituzionale.

Giuseppe Fauceglia



Carenza di linea telefonica: risarcito il danno ad un grossetano

La sentenza d'appello a favore di un utente che si è rivolto a Confconsumatori

Tanti consumatori vengono indotti in errore da inesistenti tariffe telefoniche di favore e cambiano gestore.

Tuttavia entro 14 giorni – quando il contratto telefonico avviene a distanza – è possibile esercitare il diritto di ripensamento, con il quale l'utente deve essere automaticamente e senza penalità trasferito al precedente operatore.

È la fondamentale decisione assunta dal Tribunale di Grosseto, quale giudice d'appello, nella controversia risolta con la sentenza del 24 febbraio 2021.

«Purtroppo - spiegano da Confconsumatori - il ri-trasferimento dal nuovo gestore a quello precedente, per l'esercizio del sacrosanto diritto di di ripensamento del consumatore, comporta disagi non sempre facilmente risolvibili. In questo caso l'utente grossetano, nonostante le varie diffide di Confconsumatori, era rimasto senza linea telefonica per oltre un mese e mezzo.

La carenza dell'utenza telefonica fissa dell'abitazione costituisce una grave violazione

del diritto costituzionale alla comunicazione, come ribadito dalla sentenza del Tribunale di Grosseto, con conseguente ristoro del danno non patrimoniale o esistenziale.

Senonchè in primo grado il Giudice di pace aveva negato, a fronte della provata assenza di linea telefonica, qualsiasi risarcimento in capo al gestore telefonico».

Ma l'utente non si è dato per vinto e, con l'ausilio dell'avvocato Ilaria Nunziata, ha impugnato la sentenza di primo grado ottenendo giustizia.

Infatti il Tribunale di Grosseto, quale giudice d'appello, ha statuito la responsabilità del nuovo operatore nella fase di rientro al vecchio operatore.

«In appello il giudice ha quantificato secondo equità il danno non patrimoniale della soppressione del diritto alla comunicazione ed al patema d'animo soggettivamente patito - continua Confconsumatori - , superando qualsivoglia limitazione di danno contenuta nella carta dei servizi e nei vari regolamenti Agcom, determinando un risarcimento di 2.250 euro per un mese e mezzo di assenza della linea domestica». Fonte ://www.grossetonotizie.com



Smartphone in mano quando si guida: tutti i divieti con multa

Non si può condurre la vettura impugnando l'apparecchio, nè per telefonare e neppure per navigare in Internet

Il principio chiarito da numerose sentenze dei Giudici di Pace, dei Tribunali e della Cassazione è chiaro: non si può guidare con lo smartphone in mano. Per nessuna ragione. C'è il divieto di telefonare (chiamata in uscita), ma anche di ricevere, guardare la rubrica, consultare la posta elettronica, navigare in Internet, chattare sui social, farsi un selfie.

Gli equivoci purtroppo sono numerosi, tanto che si pensava di cambiare il Codice della Strada, norma da dinosauri per l'età che ha. Si reputava opportuno scrivere in modo esplicito ogni singolo divieto. Per adesso, resta la formula generica: è vietato al conducente di far uso durante la marcia di apparecchi radiotelefonici ovvero di usare cuffie sonore. È consentito l'uso di apparecchi a viva voce o dotati di auricolare purché il conducente abbia adeguate capacità uditive a entrambe le orecchie. Operazioni che non ri-

chiedono per il loro funzionamento l'uso delle mani.

Se no multa di 165 euro e taglio di 5 punti della patente. Alla recidiva, ossia alla ripetizione dell'infrazione in 2 anni, si applica la sanzione amministrativa accessoria della sospensione della patente di guida da uno a 3 mesi: lo decide il Prefetto.

A rilanciare l'allarme smartphone in mano quando si guida è l'Asaps (Amici Polstrada): alle telefonate, si sono aggiunti messaggi, selfie e chi più ne ha più ne metta. Si tratta della sbornia del terzo millennio. Il 25% dei guidatori ha dichiarato che commette questa infrazione: solo lo 0,016% viene punita. Arrotondando per eccesso.

In passato, diversi disegni legge miravano a raddoppiare la multa in euro. O il taglio di punti della patente. Altri a sottrarre la patente alla prima violazione anziché alla recidiva. Ma mai niente di tutto questo è stato fatto, per ragioni sconosciute. www.clubalfa.it





Maltrattamenti in famiglia e atti persecutori

La recentissima pronuncia del Tribunale di Macerata, Sez. GIP/GUP, 3-2-2021, Est. Domenico Potetti, delinea qual è l'interazione procedimentale tra i due reati

Nel caso di **abitudine nel reato**, come quello di **maltrattamenti in famiglia**, nell'ipotesi in cui il PM, una volta esercitata l'azione penale in un procedimento relativo a tale reato, reiteri poi l'azione penale in altro procedimento per **atti vessatori** riconducibili alla medesima abitudine, il giudice di questo secondo procedimento dovrà dichiarare l'improcedibilità dell'azione penale per intervenuta preclusione processuale a mente del magistero di **Sezioni Unite Penali n. 34655 del 28 giugno 2005, depositata il 28 settembre 2005**, Pres. Marvulli, Est. Silvestri.

Il PM dovrà modificare l'imputazione (art. 516 c.p.p.) nel primo procedimento contestando gli atti vessatori oggetto del procedimento dichiarato improcedibile.

Un sentito ringraziamento alla sempre illuminante opera del **Dott. Domenico Potetti**, artefice dell'inedito provvedimento (che contribuisce alla visione del diritto sotto il profilo dinamico che si prefigge questa rubrica) che proponiamo su **LIA Law In Action**. I titoli dei tre paragrafi sono nostri, la parte restante rispecchia interamente il responso dell'autorevole Magistrato della Sezione GIP-GUP presso il Tribunale di Macerata.

TRIB. MACERATA, Sezione GIP/GUP, 3 febbraio 2021, Giudice Domenico Potetti, imp. X

In tema di reato abituale (come il reato di maltrattamenti in famiglia), nel caso in cui il pubblico ministero, dopo avere esercitato l'azione penale in un procedimento promosso per tale reato, reiteri l'azione penale in un altro procedimento, ma per atti vessatori riconducibili alla stessa abitudine (reato abituale), il giudice di quest'ultimo procedimento dovrà dichiarare l'improcedibilità dell'azione penale, essendo intervenuta una preclusione processuale (Sezioni unite penali n. 34655 del 2005), mentre il pubblico ministero dovrà modificare l'imputazione nel primo procedimento (art. 516 c.p.p.), dove dovrà contestare gli atti vessatori oggetto del procedimento dichiarato impro-

cedibile.

Omissis.

- Il reato di maltrattamenti a carico del coniuge ex art. 572 c.p.

- Abitudine nel reato e coesistenza di altro procedimento ex 612 bis co. 1 e co. 2, 61 n. 11 quinquies c.p.

- L'insegnamento delle Sezioni Unite Penali n. 34655/2005

Il reato di maltrattamenti a carico del coniuge ex art. 572 c.p.

Presupposto della presente decisione è il principio secondo il quale il reato di maltrattamenti a carico del coniuge è configurabile anche in caso di separazione e di conseguente cessazione della convivenza, purché la condotta valga ad integrare gli elementi tipici della fattispecie (v. Cass., Sez. 6, n. 26571-08, RV 241253; Sez. 6, n. 49109-03, RV 227719; Cass., Sez. VI, 21 gennaio 2009, n. 16658), restando integri anche in tal caso i doveri di rispetto reciproco, di assistenza morale e materiale e di solidarietà che nascono dal rapporto coniugale o dal rapporto di filiazione (v. Cass., Sez. 6, n. 3570-99, RV 213515). Ad abundantiam, la stessa filiazione, di per se sola, comporta la prosecuzione del consorzio familiare, essendosi ritenuto che (v. Cass., Sez. VI, n. 37628-19), è configurabile il reato di maltrattamenti in famiglia e non quello di atti persecutori in ipotesi di condotte vessatorie, poste in essere da uno dei componenti di una coppia "di fatto" nei confronti dell'altro, in situazione di condivisa genitorialità, anche in assenza di convivenza, a condizione che la filiazione non sia stata un evento meramente occasionale, ma si sia quantomeno instaurata una relazione sentimentale, ancorché non più attuale, tale da ingenerare l'aspettativa di un vincolo di solidarietà personale, autonomo rispetto ai doveri connessi alla filiazione (nel nostro caso, a maggior ragione, vi è stato matrimonio).

Abitudine nel reato e coesistenza di altro procedimento ex 612 bis co. 1 e 2, 61 n. 11 quinquies c.p.

Una volta chiarito che nel caso che ci occupa la qualificazione giuridica del fatto è quella di maltrattamenti (art. 572 c.p.), pare evidente che (trattandosi di reato





abituale) le condotte giudicate nel presente procedimento e quelle oggetto del procedimento n. 3394-18 RGNR sono parti di un'unica "abitualità" (dell'unico reato abituale).

Infatti, già sulla base delle imputazioni formulate nei due procedimenti risulta la contiguità temporale fra le relative condotte. Invero, in questo processo l'imputato risponde del reato di cui all'art. 612 bis co. 1 e co. 2, 61 n. 11 quinquies c.p., perché, con condotte reiterate, minacciava e/o molestava la ex moglie non convivente ... in maniera tale da cagionarle un perdurante e grave stato di ansia e/o di paura e comunque tale da ingenerare in lei un fondato timore per la propria incolumità e quella dei ... figli minori ed infine tale da costringerla ad alterare le abitudini di vita quotidiane, ed in particolare ad evitare di uscire di casa e a fare attenzione a ciò che le accade intorno nelle occasioni in cui lascia l'abitazione (a parte le ulteriori specificazioni riportate nell'imputazione). Questi fatti sono contestati come commessi in ..., dal mese di luglio 2018 con condotta tuttora in atto (la richiesta di rinvio a giudizio è stata depositata in segreteria l'8 ottobre 2020). Nell'altro procedimento n. 3394-18 RGNR, lo stesso imputato risponde (ormai in fase dibattimentale) del delitto p. e p. dall'art. 572, 61 n. 11 quinquies c.p. perché maltrattava la moglie convivente ... serbando nei confronti della stessa condotte violente sia sul piano verbale (ingiurie e minacce anche poste in essere con coltelli), che sul piano fisico, percuotendola con schiaffi, tirate di capelli in occasione dei vari litigi spesso scatenati dal suo stato di alterazione per abuso di alcol, e spesso perpetrati in presenza di loro ... figli minori. E così costringeva la compagna a vivere in uso stato di prostrazione psicologica e timore per la propria incolumità tanto da costringerla ad abbandonare l'abitazione comune e trovare riparo con i figli in una struttura protetta. Questa condotta è contestata come avvenuta in... permanente al sedici luglio duemiladiciotto (richiesta di rinvio a giudizio depositata in segreteria il ventisei febbraio duemiladiciannove, quindi prima della richiesta di rinvio a giudizio - azione penale - esercitata nel presente procedimento; imputazione "aperta"). Non ricorre quindi il possibile caso per cui l'interruzione fra condotte, ove risulti notevolmente dilatata nel tempo, faccia ravvisare due autonomi reati di maltrattamenti in famiglia, eventualmente uniti dal vincolo della continuazione nella sussistenza del medesimo disegno criminoso (in tal senso v. Cass., Sez. 6, n. 2359-69-70, RV 113944 e Sez. 6, n. 4636-95, RV 201148).

L'insegnamento delle Sezioni Unite Penali n. 34655/2005

Stante l'identità del fatto - reato nei due procedimenti, trova quindi applicazione l'insegnamento di cui alle Sezioni unite n. 34655-05, in Guida al diritto, secondo le quali: a) si applica la normativa sui conflitti di competenza (art. 28 e s. c.p.p.) alla duplicazione del processo innanzi a sedi giudiziarie diverse, ricorrendo in tal caso un conflitto positivo proprio. Per contro non è corretta l'applicazione della normativa sui conflitti quando la duplicazione del processo avviene all'interno della stessa sede giudiziaria (come nel nostro caso), in cui non rilevano la competenza per territorio e per materia (punto 3.2 del "considerato in diritto"); quando invece si tratta della stessa sede giudiziaria non si applica nemmeno il rimedio per i conflitti di competenza impropri, caratterizzati semplicemente dall'esigenza di evitare la paralisi del processo (mentre nel caso di duplicazione del processo, ciascun processo può normalmente progredire); b) la questione per il resto va risolta (come nel nostro caso) mediante il principio generale dell'ordinamento (quindi utilizzabile come criterio integrativo ex art. 12, co. 2, Preleggi) consistente nel divieto di reiterazione dei procedimenti e delle decisioni sull'identica regiudicanda, in sintonia con le esigenze di razionalità e funzionalità connaturate al sistema (n. 4 del "considerato in diritto"); c) il predetto divieto di reiterazione trova la sua genesi in una preclusione processuale, che consiste in un impedimento all'esercizio di un potere del giudice o delle parti a causa dell'inosservanza delle modalità prescritte dalla legge processuale, o del precedente compimento di un atto incompatibile, ovvero del pregresso esercizio (consumazione) dello stesso potere (quest'ultimo è il tipo di preclusione che, secondo le Sezioni unite, si realizza nel nostro caso; v. punto 5.1 del "considerato in diritto"). Questa preclusione comporta la dichiarazione di improponibilità dell'azione penale (ex artt. 529 o 425 c.p.p. o per decreto di archiviazione), conformemente al principio per cui le condizioni di procedibilità non si esauriscono in quelle espressamente date nel titolo terzo del libro quinto del c.p.p. (v. infatti C. cost. n. 318-01). Lo strumento per inserire nel primo processo eventuali comportamenti dell'imputato aggiuntivi rispetto a quelli contestati in quel processo, stante l'unitarietà della condotta in senso tecnico, è evidentemente dato dall'art. 516 c.p.p., per il quale, se nel corso dell'istruzione dibattimentale il fatto risulta diverso da come è descritto nel decreto che dispone il giudizio, e non appartiene alla competenza di un giudice superiore, il pubblico ministero modifica l'imputazione e procede alla relativa contestazione. *Omissis* Fonte: www.studiocataldi.it



Concorso di colpa al pedone che attraversa fuori dalle strisce

La Cassazione ribadisce che anche il pedone che attraversa fuori dalle strisce pedonali e non controlla il semaforo è responsabile del sinistro

Concorso di colpa al pedone

La Corte di **Cassazione** con l'ordinanza n. **6514/2021** torna a occuparsi del **concorso di colpa del pedone** e ribadisce che anche questo utente della strada è tenuto a prestare attenzione nel momento in cui deve attraversare la strada, soprattutto se l'attraversamento avviene **fuori dalle strisce** e in condizioni particolari. Vediamo ora, più in dettaglio, questa interessante vicenda giudiziaria che vede coinvolti il conducente del mezzo e i congiunti del soggetto investito, deceduto in conseguenza del sinistro. Un ultrasettantenne nell'attraversare un viale di Roma viene investito da un autocarro, privo di assicurazione, fuori dalle strisce pedonali e muore a causa delle lesioni riportate. La moglie, i figli e i nipoti agiscono in giudizio per ottenere il risarcimento dei danni, ma il Tribunale rigetta la domanda, ritenendo che la colpa del sinistro sia interamente del pedone.

I congiunti però appellano la decisione e la Corte questa volta riconosce una responsabilità del 50% a carico del conducente, condannando costui e il Fondo Garanzia Vittime della Strada a risarcire i figli in proprio e in ragione delle loro quote ereditarie e i nipoti.

Avvistabilità concreta del pedone da parte del conducente

Il proprietario dell'autocarro però propone ricorso in Cassazione sollevando i seguenti motivi.

- Con il primo si duole della negligenza che gli è stata contestata dalla Corte, la quale al riguardo ha affermato che "scattata la luce verde nella sua direzione non poneva attenzione alle condizioni in atto del suo ingombrante automezzo (...) e se la conformazione del mezzo e/o altezza non consentivano la visuale completa, nem-

meno attraverso lo specchietto laterale, avrebbe dovuto/potuto sporgersi con la testa fuori dal finestrino a sinistra, e verificare che non vi fossero persone o mezzi a ridosso dell'autocarro, prima di rimettersi in movimento."

Il giudice dell'impugnazione inoltre non avrebbe valutato se il **pedone fosse effettivamente visibile** da parte sua nel momento in cui è stato investito, trovandosi lo stesso già davanti all'autocarro.

- Con il secondo invece lamenta la mancata valutazione da parte del giudice civile della consulenza tecnica espletata in sede penale, prova decisiva e acquisita regolarmente agli atti del processo.

I congiunti invece presentano ricorso incidentale, contestando con il primo motivo del ricorso la violazione del principio di rilevanza causale, per avere la Corte d'appello accertato l'assenza di nesso di causa tra la condotta attribuita alla vittima e il suo investimento, attribuendo ciò nonostante alla stessa un concorso di colpa del 50%.

Al pedone il 50% di colpa se attraversa fuori dalle strisce

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 6514/2021 (sotto allegata) respinge però sia il ricorso principale che quello incidentale.

Per quanto riguarda il ricorso del conducente la Cassazione precisa che con il primo motivo il ricorrente propone un vizio motivazionale, in quanto la Corte di Appello non avrebbe tenuto conto della concreta "avvistabilità" del pedone da parte sua. Vizio che per gli Ermellini però non sussiste.

La Corte infatti alla pagina 8 della sentenza dimostra di aver tenuto debitamente in considerazione il fattore della **avvistabilità del pedone** affermando che: "Non è raro il caso dei pedoni che attraversino la strada, nel mentre le auto sono ferme al semaforo rosso, non regolarmente sulle strisce.

Cosicché il (conducente) investiva il pedone





benché questi, avendo già attraversato la corsia a sinistra dell'autocarro, praticamente in senso trasversale rispetto alla propria direzione di marcia, si era reso per tempo certamente visibile. In tal senso va evidenziato che il (pedone) non spuntava all'improvviso da un'auto in sosta, perché queste si trovavano all'interno dell'area spartitraffico centrale, mentre la terza corsia era liberamente disponibile al traffico veicolare.”

Inammissibile oltreché infondato invece il secondo motivo del ricorso, in quanto il ricorrente trascura di trascrivere il contenuto della perizia, non indica il momento in cui tale documento è stato prodotto e non fornisce neppure indicazioni utili finalizzate a rintracciarlo nel fascicolo d'ufficio.

La Corte precisa inoltre che il giudice è libero di decidere di quali mezzi di prova avvalersi ai fini del decidere.

Lo stesso può infatti stabilire i mezzi sui quali basare il proprio ragionamento, così come di definirne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere infine quelli più idonee a dimostrare

la veridicità dei fatti in essi sottesi, salvi i casi tassativi previsti dalla legge.

In merito al ricorso incidentale merita segnalare, in relazione al motivo con cui i congiunti della vittima respingono l'attribuzione del concorso di colpa del 50% alla vittima, che la Cassazione lo considera infondato.

La Corte di Appello ha infatti premesso nella sentenza che, in base all'interpretazione giurisprudenziale corrente, l'art. 2054 c.c. al primo comma pone **a carico del conducente dell'automobile una presunzione di colpa, superabile** solo con la dimostrazione di prova contraria. Ha poi effettuato una comparazione della colpa, nel rispetto delle risultanze di causa, valutate le quali ha concluso che anche il pedone ha dato causa parziale all'evento perché, in violazione delle norme del codice della strada, ha attraversato fuori dalle strisce pedonali, senza controllare il colore del semaforo e senza accertarsi di poter completare l'attraverso in condizioni di sicurezza. *Fonte: www.StudioCataldi.it*

Viola il coprifuoco per andare dalla fidanzata e viene multato: il giudice annulla la sanzione

Viola il coprifuoco per andare dalla fidanzata e viene multato ma giudice annulla la sanzione ed accoglie il ricorso stilato dal suo difensore, uno studente 21enne al secondo anno di Giurisprudenza con le idee molto chiare. Protagonista della vicenda un ragazzo residente a Pioraco, in provincia di Macerata. Al giovane era stata comminata una multa di 533 € perché fermato mentre rientrava a casa in violazione delle restrizioni anti covid. E la multa andava o pagata o impugnata, poco da fare.

Viola il coprifuoco e viene multato, il ricorso

A quel punto era entrato in gioco il rappresentante delle tutele legali del multato, Marco Dialuce, 21 anni, studente al secondo anno di giurisprudenza. Lo studente ha presentato ricorso per l'annullamento della sanzione amministrativa, ricorso che il Giudice di Pace ha accolto e si appresta a motivare secondo procedura. Ma non basta: il dispositivo ha anche coinvolto la Prefettura di Macerata nella compensazione delle spese processuali.

Una vittoria in punto di Diritto

E Dialuce ha spiegato le dinamiche in punto di Diritto della sua opposizione: “Ho fondato il ricorso sull'incostituzionalità del coprifuoco, trattandosi di una misura restrittiva della libertà personale. Ho difeso il mio amico ai sensi dell'articolo 317 del Codice di Procedura

Civile, il quale permette a un soggetto sanzionato di farsi rappresentare da una persona di fiducia, che può anche non essere avvocato, nelle cause per multe di entità inferiore a 1.100 €”.

Restare a casa? Materia solo penale

Poi ha proseguito: “Nel nostro ordinamento giuridico, l'obbligo di permanenza domiciliare è una sanzione di tipo penale e solo il giudice con atto motivato può disporla. Pertanto, è incostituzionale disporre un coprifuoco attraverso un decreto del presidente del Consiglio dei ministri, che è un atto amministrativo gerarchicamente inferiore alla legge, e lo sarebbe anche se fosse disposto con un atto avente forza di legge”.

Dalla Costituzione non si deroga

E ancora: “Non esistono deroghe ai principi costituzionali, se non in caso di guerra, e anche l'emanazione dello stato di emergenza è illegittima, perché il governo non ha ricevuto neppure una legge delega dal Parlamento che gli conferisca i poteri necessari per incidere su diritti costituzionalmente garantiti. Lo sta facendo appellandosi al decreto legislativo numero 1 del 2018, che però si occupa dell'organizzazione materiale e logistica per fare fronte a emergenze calamitose, come il terremoto, e non conferisce in nessun modo allo Stato poteri pieni sui cittadini”. *Fonte www.notizie.it*



Multe codice della strada: ricorso Prefetto o Giudice di Pace, cosa accade col rigetto

Cosa accade se si perde il ricorso contro una multa davanti al Giudice di Pace o al Prefetto.

Ricevere una multa per una infrazione al Codice della Strada è senza dubbio una spiacevole situazione con cui hanno a che fare milioni di automobilisti. Ma ci sono diverse possibilità di fare ricorso, soprattutto quando si crede di essere nella ragione e che la multa sia non giustificata o che la notifica del verbale sia stata recapitata con motivi più o meno gravi di nullità dell'atto.

Non sempre è necessario adire le vie legali per ricorrere contro una multa o contro un verbale. Infatti ci sono diverse vie per presentare ricorso e anche diversi organi a cui rivolgersi facendo tutto da soli. Si può presentare ricorso al Giudice di Pace, ma anche al prefetto. Due vie distinte che sono diverse tra loro anche dal punto di vista dei costi da sostenere.

Quello però a cui bisogna prestare attenzione è l'esito del nostro ricorso, perché a prescindere dalla via intrapresa, il ricorso non è esente da rischi per chi lo promuove, nella tipica situazione in cui si perda.

Giudice di Pace o Prefetto, chi scegliere per un ricorso contro una multa?

Come anticipato, il ricorso al Giudice di Pace o al prefetto sono due vie diverse da tutti i punti di vista, anche dei costi e della eventuale soccombenza. Fare ricorso alla Prefettura non prevede costi, ma presenta rischi in caso di ricorso respinto.

Presentare ricorso al Giudice di Pace invece, prevede già in partenza il cosiddetto contributo unificato (proporzionato alla multa e della somma minima di 40 euro). Inoltre, se la soccombenza da un ricorso al Pre-

fetto mette a rischio condanna il ricorrente, perdere dal Giudice di Pace espone pure alla condanna al pagamento delle spese processuali.

Partendo dal presupposto che il ricorso deve sopraggiungere prima del pagamento della multa, perché ovviamente se si è già provveduto a pagare non si può più ricorrere, va sottolineato che cambiano le tempistiche per agire. Infatti il ricorso al Prefetto va fatto entro 60 giorni dalla notifica della multa, quello al Giudice di Pace entro 30 giorni.

Conseguenze in caso di rigetto del ricorso al Prefetto
Due vie diverse di impugnazione del verbale che prevedono specifiche e differenti conseguenze in caso di rigetto del ricorso stesso. Se il ricorso al prefetto viene rigettato, dalla prefettura arriva al ricorrente, entro 4 mesi dall'esito, la relativa ordinanza di ingiunzione al pagamento della multa. Una ordinanza con le dovute motivazioni. L'importo dell'ingiunzione però non è quello originario della multa, perché la legge prevede che in questi casi il ricorrente soccombente nel ricorso è tenuto a versare il cosiddetto doppio del minimo edittale per ogni singola violazione di cui è composta la multa. Inoltre saranno dovute anche le spese, a partire da quelle di notifica dell'ordinanza.

Perdere il ricorso dinnanzi il Giudice di Pace, cosa accade

Tra l'altro la prima via non esclude la seconda, perché capita spesso che un soggetto che ha inoltrato ricorso al Prefetto, una volta perduto tale ricorso, si rivolga al Giudice di Pace. Perdere un ricorso davanti al Giudice di Pace può esporre a ulteriori aumenti di spesa. Infatti con il ricorso rigettato dal Giudice di pace, quest'ultimo può ordinare al ricorrente soccombente il pagamento di una sanzione di importo variabile e compreso tra la sanzione minima e massima prevista dalla legge per la violazione a cui si riferisce il ricorso.

Quindi, il ricorrente sarà condannato a pagare l'importo che il Giudice di Pace avrà indicato nella sentenza. Questo però non è la prassi, perché sovente il Giudice di Pace non fa altro che respingere un ricorso, confermando la sanzione e quindi facendo pagare al ricorrente solo l'importo presente nel verbale, cioè la cosiddetta sanzione in misura ridotta. *Fonte: www.clubalfa.it*

Autore Giacomo Mazzarella





Facebook chiude il profilo: l'utente va risarcito

Facebook non può chiudere profilo o pagina di un utente senza ragioni valide.

L'utente può avere diritto alla riattivazione o al risarcimento del danno.

Facebook può chiudere una pagina o un profilo di un utente?

Può Facebook decidere di disattivare la pagina o il profilo privato di un utente?

Cosa può fare il titolare del profilo o della pagina in questi casi?

A queste domande sta rispondendo da qualche anno la giurisprudenza. Nelle due vicende che presto andremo ad analizzare i giudici di merito sono giunti pressoché alla stessa conclusione. Vero infatti che Facebook quando un utente si iscrive al social prevede l'accettazione di determinate condizioni d'uso, vero anche però che nel momento in cui decide di chiudere il profilo o la pagina, per correttezza e buona fede dovrebbe quantomeno comunicare all'utente le ragioni della sua decisione, prima di chiudergli arbitrariamente il profilo.

Fatta questa premessa, vediamo come due dei nostri tribunali hanno risolto il problema.

Facebook chiude arbitrariamente il profilo di un utente? Allora, la società che gestisce il social deve risarcirlo perché così facendo gli ha creato un danno alla vita di relazione e alla sua libertà di espressione.

Queste, in sintesi, le conclusioni del Tribunale di Bologna contenute nell'ordinanza del 10 marzo 2021.

Come ha precisato il Tribunale infatti Facebook non può essere considerato solo un social in

cui gli utenti si svagano e si divertono.

Si tratta di un luogo in cui chi si iscrive intrattiene relazione e ne crea di nuove, oltre a manifestare le proprie idee.

Per questo, nel momento in cui la Facebook Ireland limited chiude un profilo, deve risarcire l'utente, soprattutto se, come in questo caso, si tratta di un professionista titolare di una pagina recante come account il proprio nome e cognome, a cui aveva collegato due pagine di collezionismo e storia militare.

La costruzione delle relazioni richiede tempo: il danno è irreparabile

Nel riconoscere il risarcimento il Tribunale ha evidenziato che il lavoro di costruzione delle relazioni effettuato dal professionista sul social durava da molto tempo.

La chiusura del profilo da parte di Facebook, con conseguente esclusione dell'utente dal social, ha quindi causato allo stesso un danno grave non solo alla sua vita di relazione e sua libertà di manifestare liberamente il suo pensiero, ma anche alla sua identità personale, che oggi viene costruita e rinforzata anche grazie al supporto dei social network.

Un danno che è stato quantificato in 10.000 euro per la chiusura del profilo e in 2000 euro per ognuna delle due pagine cancellate. Del resto si tratta di un danno che non si può rimediare creando nuove pagine.

La rete di relazioni "viene costruita dagli utenti con un'attività di lungo periodo e non semplice." Scorretta e inutile la distruzione della documentazione contrattuale

Nella sentenza il Tribunale stigmatizza in particolare la condotta scorretta della Facebook Ireland Limited.

Dall'oggi al domani la stessa ha infatti chiuso il profilo senza comunicare al suo iscritto le ragioni della decisione.

Non solo, la stessa ha distrutto tutta la documentazione contrattuale attribuendone la responsabilità all'utente, perché lo stesso avrebbe temporeggiato 7 mesi prima di avviare il



procedimento.

Distruzione che il Tribunale Bolognese ha ritenuto scorretta e contraria a buona fede perché in questo modo non è stato possibile verificare l'andamento del rapporto contrattuale.

Una cancellazione inoltre che, nel caso di specie, non era dettata da esigenze oggettive.

Del resto si trattava di dati immateriali, che potevano essere conservati almeno per qualche tempo.

a riattivata immediatamente la pagina oscurata di Casapound

La chiusura del profilo Facebook purtroppo non è un caso isolato. Il Tribunale di Roma con l'ordinanza n. 59264 del 12 dicembre 2019 è stato adito da Casa Pound, a cui Facebook aveva oscurato la pagina dell'Associazione con contestuale chiusura del profilo dell'amministratore della pagina. Più volte l'Associazione aveva chiesto a Facebook di riattivare tutto, ma senza ottenere alcun riscontro alle sue richieste. Da qui il ricorso in giudizio.

Prima di arrivare alla soluzione finale il Tribunale ricorda che Facebook prevede delle condizioni d'uso del social che l'utente è chiamato ad accettare per poterlo utilizzare.

Una delle conseguenze previste in caso di violazione delle suddette condizioni è la disabilitazione dell'account, che può essere temporanea o definitiva.

Facebook motiva la chiusura del profilo perché l'Associazione nelle sue pagine, contravvenendo alle regole del social, avrebbe incitato all'odio e alla violenza "attraverso la promozione, nella pagina di Casapound, degli scopi e delle finalità dell'associazione stessa."

Le colpe degli associati non possono ricadere sull'associazione

Il Tribunale però è in disaccordo con la tesi pro-

spettata dal social. L'Associazione in effetti non ha violato alcuna regola nel promuovere la propria attività e i propri scopi.

Del resto essa opera da diversi anni nel panorama politico italiano.

In particolare non si può sostenere che l'Associazione sia responsabile civilmente di eventi rilevanti anche sotto il profilo penale, se commessi dai suoi aderenti.

Essa non può farsi carico del modo in cui i suoi membri si esprimono, per cui non le può essere preclusa la possibilità di esprimere liberamente il proprio pensiero da una piattaforma così rilevante come Facebook.

L'esclusione dell'Associazione da Facebook viola il diritto al pluralismo ideologico e comprime la sua facoltà di diffondere i suoi messaggi politici. Facebook per questo è stata condannata a procedere alla riattivazione immediata della pagina dell'Associazione e del profilo del suo Amministratore e le è stato inflitto il pagamento di una penale di 800 euro per ogni giorno di ritardo.

Fonte: www.studiocataldi.it - Annamaria Villafrate



Volo tarda 12 ore e perde laurea figlio, Ryanair lo risarcirà

Compagnia condannata a pagare anche 550 euro danni morali

(ANSA) - BARI, 13 MAR - Il giudice di pace del Tribunale di Bari, Marilia Binelli, ha condannato la compagnia aerea Ryanair Dac a risarcire i danni economici e morali ad un genitore brindisino che nel 2019 non ha potuto assistere alla seduta di laurea del figlio al Politecnico di Milano a causa di un ritardo di 12 ore del volo Bari-Bergamo. È quanto rende noto l'avvocato foggiano Michele Tarquinio, fondatore del portale Rimborsovoli.

it dedicato alla tutela legale gratuita degli utenti del trasporto aereo.

La compagnia è stata condannata a risarcire 250 euro a titolo di compensazione economica, 73 euro quale rimborso dei biglietti di andata e ritorno e al risarcimento dei danni morali pari a 500 euro. Il 10 settembre del 2019 il padre del laureando sarebbe dovuto partire da Bari alle 6.30 con volo FR4659 direzione Bergamo. Il volo però è partito solo alle 19.17 dello stesso giorno con 12 ore di ritardo. (ANSA).



Covid-19: il datore di lavoro e la vaccinazione

A cura dell'Avv. Gabriele Messina

In assenza di vaccinazione obbligatoria contro il Covid-19 è consentito o meno ad un imprenditore/datore di lavoro richiedere la relativa vaccinazione come misura di sicurezza ai propri dipendenti e, conseguentemente, sanzionare con il licenziamento per giusta causa chi non si adegua a tale disposizione.

Alla data odierna non essendoci giurisprudenza di riferimento si possono affermare le seguenti valutazioni: L'articolo 32 della Costituzione sancisce la libertà di rifiutare qualsiasi trattamento sanitario, ivi comprese le vaccinazioni, salvo quello per il quale la legge istituisca un obbligo. L'ordinamento italiano conosce numerosi casi di vaccinazioni rese obbligatorie da norme di legge per singole categorie di persone o per tutti: contro la difterite (1939), contro il tetano (1963-1981), contro la poliomielite (1966), contro l'epatite virale B (1991), contro la tubercolosi (2000), contro la pertosse, la poliomielite, l'epatite B, l'Haemophilus influenzae tipo b, il morbillo, la parotite, la rosolia e la varicella, oltre che ancora contro epatite B, difterite e tetano (2017). A tutt'oggi, però, nessuna norma ha reso obbligatoria la vaccinazione contro il Covid-19; né avrebbe evidentemente potuto fino alla fine del 2020, avendo il vaccino stesso incominciato a essere disponibile soltanto dall'inizio del 2021, e ancora in quantità limitate. La questione che incomincia a porsi è se, pur in assenza di una legge che la renda obbligatoria, e finché duri la pandemia da Covid-19, sia consentito a un imprenditore-datore di lavoro richiedere la relativa vaccinazione come misura di sicurezza ai propri dipendenti che abbiano l'effettiva possibilità di sottoporvisi. In altre parole, se il vincolo non specificamente previsto da una legge per la generalità delle persone possa – senza che sia violato l'art. 32 Cost. – essere attivato a carico di alcune di esse per effetto del contratto di lavoro (ma anche, eventualmente, per effetto di un contratto diverso: di trasporto, di ristorazione, o di altro genere) di cui esse siano titolari.

L'obbligo generale di sicurezza a carico del

datore e del prestatore di lavoro

L'articolo 2087 del Codice civile obbliga l'imprenditore, pubblico o privato, ad adottare "le misure che, secondo la particolarità del lavoro, l'esperienza e la tecnica, sono necessarie a tutelare l'integrità fisica e la personalità morale dei prestatori di lavoro". Occorre dunque chiedersi se, in una situazione di pandemia da Covid-19, una fabbrica o un ufficio nel quale tutti siano vaccinati contro questo virus realizzi condizioni di sicurezza contro il rischio dell'infezione apprezzabilmente maggiore, rispetto alla fabbrica o ufficio nel quale una parte dei dipendenti non sia vaccinata. Se le indicazioni della scienza medica sono univocamente nel senso della risposta positiva, l'imprenditore ben può, in ottemperanza all'articolo 2087, a seguito di attenta valutazione del rischio specifico nella propria azienda, richiedere a tutti i propri dipendenti la vaccinazione, dove questa sia per essi concretamente possibile. Né gli interessati potranno opporre alla richiesta di un certificato di vaccinazione il divieto di indagini di cui all'art. 8 St. lav., dal momento che l'essersi sottoposti alla misura protettiva diventa, per effetto del contratto di lavoro, un dato rilevante circa la loro prontezza ad adempiere correttamente. Questo modo di attuazione da parte dell'imprenditore del programma contrattuale potrebbe essere escluso se esso si ponesse in contrasto con norme di ordine pubblico, o fosse comunque funzionale a interessi non meritevoli di tutela nell'ordinamento; ma nelle circostanze presenti esso invece si pone perfettamente in linea con direttive generali di sanità pubblica condivise dalla comunità scientifica, dal Governo e dalle autorità sanitarie competenti: si tratta dunque di un modo di attuazione del rapporto contrattuale ragionevole e come tale meritevole di tutela nell'ordinamento. Un'obiezione che viene mossa alla tesi qui sostenuta è quella secondo cui, in materia di prevenzione del contagio da Covid-19, il contenuto concreto dell'obbligo di sicurezza dell'imprenditore sarebbe stato, per così dire, cristallizzato dalla norma contenuta nell'art. 29-bis d.l. n. 23/2020 - c.d. Decreto Liquidità -, come

convertito con la l. n. 40/2020, che rinvia al contenuto dei protocolli convenuti tra il Governo e le parti sociali. Ma l'epoca in cui la norma è stata emanata, nella quale vaccinarsi non era ancora possibile e non era neppure prevedibile quando e con quali modalità lo sarebbe stato, impedisce di dedurre dalla norma stessa l'esclusione della vaccinazione dal novero delle misure attivabili oggi dall'imprenditore per la prevenzione del contagio. E sappiamo come l'art. 2087 c.c. sia una "norma aperta" proprio nel senso che l'obbligo di sicurezza in esso contenuto si arricchisce di contenuti concreti via via che la scienza e la tecnica mettono a disposizione nuove misure efficaci. Per altro verso, l'articolo 20 del Testo Unico sulla sicurezza negli ambienti di lavoro (d. lgs. n. 81/2008) testualmente recita: "Ogni lavoratore deve prendersi cura della propria salute e sicurezza e di quella delle altre persone presenti sul luogo di lavoro, su cui ricadono gli effetti delle sue azioni o omissioni, conformemente alla sua formazione, alle istruzioni e ai mezzi forniti dal datore di lavoro". La conferma che le direttive impartite dal datore di lavoro in materia di sicurezza e igiene dell'ambiente di lavoro, se ragionevoli (cioè conformi alle indicazioni che si traggono da scienza ed esperienza), contribuiscono a determinare il contenuto dell'obbligazione contrattuale del dipendente, anche quando da esse deriva un obbligo non specificamente previsto dalla legge, né comunque imposto alla generalità dei cittadini. Di contro parte della dottrina ritiene che, secondo l'art. 20 del d.lgs. 81/2008 (il testo unico in materia di sicurezza sul lavoro), è fatto obbligo allo stesso lavoratore di prendersi cura della propria salute e sicurezza e di quella delle altre persone presenti sul luogo di lavoro. Si tratta però di un precetto che può essere astrattamente invocato rispetto alle misure che impongono di indossare la mascherina e/o rispettare il distanziamento o, ancora, farsi misurare la temperatura all'ingresso dei luoghi di lavoro (misure del resto previste da fonti sovraordinate), ma non per quelle che, come la vaccinazione, incontrano un limite che deriva da una norma costituzionale.

L'obbligo di attivare le vaccinazioni necessarie, secondo il Testo Unico per la sicurezza.

L'altra norma direttamente rilevante in questa materia è l'articolo 279 dello stesso Testo Unico, che prevede in modo più specifico l'obbligo per l'imprenditore di richiedere la vaccinazione del dipendente. La previsione è bensì riferita al rischio di infezione derivante da un "agente biologico presente nella

lavorazione"; tuttavia, se l'obbligo è esplicitamente previsto dalla legge per questo rischio specifico, è ragionevole ritenere che lo stesso obbligo gravi sull'imprenditore per la prevenzione di un rischio di infezione derivante da un virus altamente contagioso, del quale può essere portatrice una qualsiasi delle diverse persone contemporaneamente presenti nello spazio aziendale chiuso nel quale l'attività lavorativa è destinata a svolgersi. A questa applicazione estensiva dell'art. 279 del Testo Unico si obietta che le norme protettive in materia di sicurezza e igiene del lavoro "sono pensate per prevenire i rischi derivanti dal luogo di lavoro" e non i rischi provenienti dall'esterno. Ma per superare questa obiezione è sufficiente considerare che l'imprenditore, nell'esercizio del suo potere organizzativo, è tenuto a valutare e prevenire anche rischi provenienti da agenti provenienti dall'esterno dell'azienda, come per esempio gli agenti atmosferici cui i dipendenti possono essere esposti nello svolgimento della prestazione, i comportamenti imprudenti o addirittura dolosi di terzi – si pensi alla responsabilità dell'istituto bancario per il rischio di rapina –, o gli agenti patogeni di cui possa essere portatore un utente del servizio o un fornitore. A questo proposito si osservi, peraltro, che il rischio dell'infezione da Covid-19, a differenza degli altri rischi di contrarre malattie infettive, è stato qualificato dalla legge come rischio di infortunio sul lavoro (art. 42, c. 2, d.l. n. 18/2020, convertito con l. n. 27/2020) proprio in considerazione dell'elevatissima contagiosità e diffusione del virus che causa questa grave malattia e dell'alta probabilità che in un ambiente chiuso anche una sola persona portatrice del virus lo trasmetta ad altre: con questa norma il legislatore ha, in sostanza, considerato il fatto stesso di lavorare in un'azienda insieme ad altre persone come causa tipica del rischio di infezione da Covid-19. Che è quanto basta perché di questo rischio il datore di lavoro debba farsi pienamente carico. Per altro verso, in molti casi grava sullo stesso datore di lavoro un rilevante dovere di sicurezza anche nei confronti dell'utente del servizio: dovere nell'adempimento del quale non può certo distinguersi se il rischio derivi da un fattore o agente patogeno proveniente "dall'interno" o "dall'esterno" dell'organizzazione. Questo è particolarmente evidente nel caso di un ospedale o casa di cura: se la direzione aziendale non richiede la vaccinazione ai propri medici e infermieri (cui pure sia data la possibilità di vaccinarsi) e dall'omissione deriva la malattia di una persona, dipendente o paziente, l'azienda ne è evidentemente responsabile, allo





stesso modo in cui lo sarebbe se il danno fosse derivato dal mancato rispetto di una qualsiasi altra misura di sicurezza specificamente suggerita dalla scienza, dalla tecnica e/o dall'esperienza per l'esercizio delle attività medico-sanitarie. Analogo discorso non cambia se, invece che a un ospedale o casa di cura, esso è riferito a un'impresa alberghiera, di ristorazione, o di trasporto, dove gli utenti esposti al rischio del contagio, invece che pazienti, sono avventori o viaggiatori. Ma non cambia neppure se si riferisce a un'impresa manifatturiera: anche in questo caso, in presenza di un rischio ben conosciuto, qualificato esplicitamente dalla legge, come rischio da lavoro tipico, cioè rischio cui è tipicamente esposto chiunque lavori in un'azienda insieme ad altre persone, la responsabilità del datore di lavoro per la sicurezza di ciascuno dei dipendenti è la stessa che grava sul titolare dell'ospedale, della casa di cura, dell'albergo, o del servizio di trasporto. I sostenitori della tesi secondo cui il datore di lavoro non potrebbe, in linea generale, richiedere ai dipendenti la vaccinazione anti-Covid ammettono che la vaccinazione possa essere invece richiesta ai medici e infermieri di un ospedale o casa di cura; ma non spiegano in che cosa si differenzi la responsabilità del titolare di ospedale o casa di cura nei confronti dei dipendenti o dei terzi rispetto alla responsabilità del titolare di qualsiasi altra impresa: la particolare intensità del rischio di contagio da contatto tra persone nel luogo di degenza e/o cura non toglie che un rischio della stessa natura – forse meno intenso per il meno diretto contatto tra le persone, ma pur sempre molto elevato nel caso del Covid-19 e in particolare delle sue mutazioni più recenti – sussista anche in un albergo, in un luogo di ristorazione, in un centro commerciale e in qualsiasi altra azienda nella quale diverse persone operino continuamente ed entrino in contatto fra di loro in un ambiente chiuso. Un'altra obiezione che viene mossa alla lettura estensiva dell'art. 279 è quella secondo cui anche la persona vaccinata può essere portatrice sana del Covid-19. Questa obiezione è facilmente superabile se si osserva che il rischio di contagio, nel caso della persona portatrice del virus ma non colpita dall'infezione, è molto inferiore rispetto al caso della persona che sta incubando la malattia; e la vaccinazione ha proprio l'effetto di impedire l'incubazione. Finché dura la pandemia, certo, anche le persone vaccinate dovranno continuare a rispettare le misure di prevenzione fin qui praticate, come quelle di indossare la mascherina e di mantenere la distanza prescritta dalle altre persone. Ma, nella misura in cui sarà efficace

contro l'infezione, la vaccinazione sarà comunque un relevantissimo fattore di sicurezza aggiuntivo; e come tale il datore di lavoro avrà il dovere, dove possibile, di applicarla.

Il possibile motivo ragionevole di rifiuto della vaccinazione

L'ammissibilità della disposizione aziendale che richiede la vaccinazione, in una situazione in cui questa sia concretamente possibile per il lavoratore, non significa che la persona interessata non possa ragionevolmente opporre un impedimento di natura medico-sanitaria. Potrebbe essere adottata, per esempio, una condizione personale di immunodeficienza (per i tipi di vaccino tradizionali), o altra patologia che sconsigli la vaccinazione, oppure lo stato di gravidanza (in relazione al quale permane una controindicazione prudenziale da parte delle autorità competenti). In questo caso la Direzione aziendale dovrà adottare, in accordo con il medico competente e con gli altri organi preposti alla sicurezza del lavoro, misure appropriate per consentire comunque lo svolgimento della prestazione nella condizione della massima possibile sicurezza: per esempio collocando la persona interessata in una postazione isolata e non a contatto con utenti o fornitori, e ciò anche eventualmente riducendo il contenuto professionale delle mansioni. Oppure, dove la natura della prestazione lo consenta, autorizzando la persona interessata a svolgerla dal luogo di abitazione fino alla fine della pandemia. Dove nessuna di queste soluzioni sia ragionevolmente praticabile, può rendersi necessaria la sospensione della prestazione a norma dell'art. 2110 c.c., oppure se possibile con attivazione dell'integrazione salariale, fino alla fine della pandemia.

Può costituire motivo ragionevole di rifiuto della vaccinazione la preoccupazione per i suoi possibili effetti indesiderati?

Secondo la nota informativa vaccino Pfizer che dovrebbero essere indicate nel modulo di "consenso informato" che viene fatto sottoscrivere da coloro che si sottopongono al vaccino, la somministrazione del vaccino stesso può comportare stanchezza, dolori articolari, febbre, orticaria, gonfiore del viso o della lingua o della gola, respirazione difficoltosa. Secondo la nota informativa che la casa produttrice del vaccino ha venduto all'Inghilterra, documento 4.6 è scritto "gli studi di tossicità riproduttiva sugli animali non sono stati completati", "il vaccino rna per covid 19 non è raccomandato per le donne

in stato di gravidanza”, “i rischi sui neonati non possono essere esclusi e quindi sconsigliato durante l’allattamento”, “non è noto che il vaccino Covid 19 abbia un impatto sulla fertilità”, “non è possibile prevedere i danni a lunga distanza”(anche se in Italia l’Aifa ritiene che non ci siano rischi).

A tutto ciò si aggiunga che la Pfizer si esonerata da responsabilità per danni subiti alla persona cui viene iniettato il vaccino e questo non essendo obbligatorio per lo Stato italiano comporta l’inesistenza di per richiedere un risarcimento danni o indennità se il vaccino crea problemi di salute all’individuo. Ne conseguirebbe che il consenso informato sarebbe illegittimo poiché in contrasto con la normativa italiana che riconosce indennizzi per danni da vaccinazione obbligatoria. Tuttavia la Corte Costituzionale con sentenza 307/1990, ha esteso la tutela alle vaccinazioni raccomandate come nel caso di Covid 19 affermando che “contrasta con i parametri costituzionali il diverso trattamento imposto dalla disposizione censurata quanto alla corresponsione dell’indennizzo tra coloro che risultano affetti da lesioni o infermità provocate da vaccinazioni non obbligatoria ma raccomandata dall’autorità anche per la tutela della salute della collettività”. In tal senso anche la sentenza della Corte Costituzionale n.118 del 23.6.2020 e la sentenza della Cassazione civile sez. lav., 25/10/2018, n.27101. Infine si aggiunge come si legge anche sui social le sentenze di condanna che la casa Pfizer ha subito dallo Stato Americano. Al quesito se può costituire motivo di ragionevole il rifiuto alla vaccinazione la preoccupazione per i suoi possibili effetti indesiderati, a modesto parere del sottoscritto, al risposta è no, dal momento che il compito di valutare la sicurezza dei vaccini, come di qualsiasi altra misura di protezione della salute, è affidato dall’ordinamento a presidi sanitari specialistici, che fino a prova contraria si deve supporre svolgano la funzione affidata loro in modo appropriato e rigoroso. Come non è consentito a un muratore rifiutare le attrezzature e gli indumenti di sicurezza assegnatigli dall’azienda sostenendo che, a suo giudizio, essi sono inutili o addirittura lo espongono a un maggior pericolo (la giurisprudenza sul punto è del tutto consolidata), allo stesso modo non può essere consentito all’infermiere, al medico, o all’operatore sanitario di rifiutare la vaccinazione perché non si fida del controllo compiuto dagli organi competenti. E se questa obiezione non è consentita agli addetti al servizio sanitario, ancor meno essa può essere consentita al quivis de populo, che di medicina non ha neppure un’infarinatura.

D’altra parte, vale in proposito una considerazione

ineccepibile, che chiude il discorso su questo punto: salvi i casi, di cui sopra si è fatto cenno, concernenti controindicazioni mediche precise riferite alle condizioni di salute della singola persona interessata, i rischi derivanti dalla mancata vaccinazione, per la persona renitente come per chi con essa entri in contatto, sono sicuramente molto più gravi dei rischi connessi con l’inoculazione del vaccino. Tanto basta perché il datore di lavoro non accolga l’obiezione dei renitenti alla vaccinazione che pretende di far leva sul principio di precauzione.

Le conseguenze possibili del rifiuto ingiustificato della vaccinazione oggetto di un obbligo contrattuale

Si pone infine la questione del modo in cui il datore di lavoro può far fronte al rifiuto opposto da un dipendente alla richiesta della vaccinazione, non giustificato da un comprovato impedimento personale di natura medico-sanitaria.

Se la natura della prestazione non consente lo svolgimento da remoto, e non è disponibile una posizione di lavoro - anche di contenuto professionale inferiore - che consenta l’isolamento rispetto agli altri dipendenti, fornitori e utenti, alla persona ingiustificatamente renitente potrà prospettarsi la sospensione dal lavoro fino a che la pandemia non sia cessata: sospensione che in questo caso, a differenza del caso di rifiuto giustificato da impedimento di natura medica, non comporterà il diritto al trattamento economico. Dove anche questa soluzione non sia praticabile, per l’impossibilità della sostituzione temporanea, a mio avviso, non può escludersi, in linea di principio il licenziamento per motivo oggettivo, salvo il rispetto del blocco in atto fino alla fine di marzo 2021 od interventi legislativi o giurisprudenziali. Tuttavia, considerato il prevalere degli orientamenti contrari al licenziamento che al momento si registrano in dottrina su questo punto, sul piano pratico, quando ogni altro tentativo di risolvere la questione abbia dato esito insoddisfacente, appare consigliabile il provvedimento della sospensione senza retribuzione anche quando la sostituzione temporanea sia notevolmente costosa o addirittura impossibile. In estrema analisi, l’utente che non si vuole sottoporre a vaccini raccomandati potrebbe esperire ricorso al Tar sulla falsa riga del contenuto della decisione del Tar Lazio 10047 del 2020 che ha annullato l’obbligo del vaccino antinfluenzale per over 65 e operatori sanitari.

Avv. Gabriele Messina
Patrocinante in Cassazione





10 Giugno 2021 Inaugurazione della sede Ufficio tutela e consulenza legale e disciplinare

Dedicata al vicebrigadiere Massimiliano Tona deceduto in servizio







LO SPIGOLATORE

a cura del Dr. Domenico Caputo



LA MISEREVOLE FINE DI ENRICO VII A BUONCONVENTO

Sappiamo che Enrico VII di Lussemburgo (in lingua volgare Arrigo) ha rappresentato l'estremo sussulto universalista dell'impero pur tanto caldeggiato dallo stesso Dante nella sua opera "Monarchia".

Eletto imperatore ad Aquisgrana nel 1308 vincendo la concorrenza di Carlo di Valois, il trentacinquenne Enrico volle aggiungere anche l'Italia alla restaurazione imperiale da lui intrapresa. Attraversato il Cenisio sulla fine del 1310, cinse la corona d'Italia a Milano il 6 gennaio del 1311 e tutta la penisola sembrava ben disposta ad accoglierlo, tanto che forte di appena 3.000 uomini Enrico cominciò a scendere verso Roma propugnando pace e riconciliazione fra le ribelli fazioni.

Presto però il vecchio antagonismo tra guelfi e ghibellini si riaccese tanto che Enrico non riuscì nemmeno ad entrare in S. Pietro anche se il papa Clemente V risiedeva ad Avignone per la fiera ostilità degli Orsini alleati degli Angioni di Napoli, e dovette accontentarsi di cingere la corona del Sacro Romano Impero in S. Giovanni in Laterano il 29 giugno del 1312, impostagli da tre cardinali. Si racconta addirittura che durante la cerimonia dell'incoronazione le truppe germaniche dovettero proteggere Enrico con

le spade sguainate e il successivo banchetto tenutosi sull'Aventino gli invitati dovettero allontanarsi per via dei ripetuti lanci di pietre e frecce da parte degli avversari dell'imperatore.

Lasciata Roma per dirigersi verso la ghibellina e fedele Arezzo per riorganizzarsi, Enrico dovette far fronte alle due minacce più consistenti per il suo programma imperiale: Firenze e Napoli, i centri a lui più ostili. Intraprese quindi dapprima la spedizione contro Firenze cingendola d'assedio. Ma le cronache parlano di un assedio molto mal gestito (d'altra parte all'epoca Firenze era la città più grande esistente) e che non comportò alcun successo significativo, inoltre Enrico cominciò a manifestare, con febbri ricorrenti, i primi sintomi della malattia che poi risulterà fatale. Dopo sei settimane Enrico tolse l'assedio a



Firenze e passò nella fedele Pisa per preparare la spedizione contro Napoli, dove Roberto d'Angiò, che nel frattempo si era deciso ad accettare la carica di capitano della Lega Guelfa, costituiva un costante pericolo per l'imperatore. Migliorate un poco le sue condizioni di salute (aveva frequentato anche le vicine terme di Macereto, all'epoca molto di moda) ed ottenuti i rinforzi richiesti, cominciò a muoversi verso la città partenopea in quella calda estate del 1313.



Cecilia a cruce cardinalis in pappano.

Ma nel suggestivo borgo di Buonconvento, poco a sud di Siena sulla via Cassia, il giovane imperatore incontrò il suo destino finale. Esattamente il 24 agosto 1313 Enrico morì a causa della malaria, originata dagli effetti collaterali della cura a cui l'imperatore si sottoponeva per l'antrace (o carbonchio), malattia contratta probabilmente da uno dei suoi cavalli e che prevedeva la somministrazione terapeutica di piccole dosi di arsenico.

Recenti ricerche ed analisi sulle spoglie di Enrico VII compiute grazie a un'operazione coordinata dall'Opera primaziale pisana che alla fine del 2013 hanno permesso di riesumare i resti ossei del sovrano conservati nel Duomo di Pisa, per rilievi antropologici e patologici, hanno consentito di stabilire che da circa un anno Enrico soffriva di quella malattia, ossia l'antrace, che causava febbri e forti dolori.

La ricerca, in particolare, ha fatto luce anche sul rituale funerario, piuttosto macabro e da segnalare, a cui fu sottoposto il cadavere del sovrano durante il trasporto a Pisa, dove Enrico VII aveva espresso il desiderio di riposare per sempre.

Sempre secondo la ricerca, le spoglie del sovrano sono risultate alquanto deteriorate non solo per il passare del tempo, ma per via del trattamento che fu riservato al suo cadavere prima della sepoltura. Il corpo, da cui furono asportate le viscere poi conservate all'interno della chiesa locale di S. Antonio, dove una lapide rimasta fino al 1700 ricordava la loro presenza, fu spostato da Buonconvento su di una lettiga sotto le sembianze camuffate di una persona ancora vivente per non far

sapere della sua morte. Il fetore che emanava il cadavere, unito al lezzo della piaga che lo aveva tormentato per un anno, consigliò una sosta a Paganico dove, secondo le costumanze dell'epoca, più che altro germaniche, gli fu

tagliata la testa. Il corpo fu poi bollito nell'acqua – e non nel vino come riportavano alcune fonti - e in seguito letteralmente spolpato e lo scheletro infine fu bruciato su di una pira. Si è inoltre accertato che il cranio fu bollito a parte rispetto al resto del cadavere, dopo la decapitazione, dal momento che la concentrazione dell'arsenico risulta più forte che nelle altre ossa; questo tipo di veleno si concentra infatti soprattutto nei capelli.

Quando dopo il 24 agosto la notizia della sua morte si sparse nell'esercito non si volle credere a una malattia, ma che fosse stato avvelenato dal confessore con l'ostia e con il calice del vino durante la messa della vigilia della festa dell'Assunta. La malattia infatti si era manifestata due giorni dopo il 15 agosto, anche se non pareva doversi collegare ad un avvelenamento.

Il delitto però fu dato per sicuro in Toscana, in Italia, in Germania e in Francia e continuò ad essere creduto tale per secoli dai cronisti e dagli storici partigiani. Secondo questa convinzione, i mandanti erano stati i guelfi fiorentini, che avevano corrotto il suo confessore, il domenicano fra' Bernardino da Montepulciano.

Questi, fervente ghibellino, che aveva studiato a Colonia e a Parigi ed era stato innalzato da Enrico a un grado principesco, minacciato di morte dai tedeschi, dovette fuggire da Buonconvento e riparare nel convento del suo ordine ad Arezzo, città ghibellina.

Altri componenti del suo ordine per via della rabbia popolare furono minacciati e costretti a subire aggressioni.

Enrico VII non aveva ancora 40 anni quando era giunto in Italia per tentare di unificarla sotto l'egida del Sacro Romano Impero, ma il suo intento fallì miseramente, ponendo definitivamente fine al sogno di un'Italia pacificata e unita che tanto aveva fatto sognare e sperare Dante Alighieri.



tribuna finanziaria

è una rivista a carattere tecnico-professionale, periodico bimestrale, economico - giuridico - tributaria e di prassi amministrativa, Organo ufficiale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari C.U.G.I.T., della Confederazione Giudici di Pace C.G.d.P., del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo Sport TAILS. Edita sotto l'alto patrocinio dell'U.F.E. (Unione del Personale Finanziario in Europa) e dell'A.N.A.Fi. (Associazione Nazionale per l'Assistenza ai Finanziari e ai Pubblici Dipendenti dello Stato e del Parastato)

Comitato tecnico scientifico

- Amedeo Luciano	Avvocato, Colonnello della Guardia di Finanza, Com.te Gruppo Repressione Frodi Napoli, Revisore contabile
- Armosino Maria Teresa	Onorevole, Avvocato, già Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze e già Presidente della Provincia di Asti
- Arrighi Alessandro	Professore associato di Economia Aziendale, Dottore commercialista, esperto di risanamenti di gruppi industriali di rilevanza nazionale Componente del Direttivo Nazionale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari -C.U.G.I.T.
- Barbera Francesca	Avvocato civilista
- Baresi Virgilio baresiv@mbbox.opencom.it	Commendatore della Repubblica, Segretario Generale dell'Istituto Nazionale dei Revisori Contabili, Presidente della Fondazione Cesare Orsini, Presidente delle Emittenti televisive Rete Brescia e RTB International
- Bellotti Alberto	Presidente Associazione Insigniti al Merito della Repubblica Italiana sezione di Milano. Generale dell'Arma dei Carabinieri (Ar.)
- Butera Guido	Già Direttore dell'Ufficio Successioni di Milano
- Busetto Bruno	Dottore in Giurisprudenza - Criminologo
- Campanaro Alessandro campale@tiscalinet.it	Funziario della Direzione Generale delle Entrate della Lombardia - Area consulenza giuridica - Ufficio fiscalità generale
- Canfora Giovanni	Dirigente Ministero dell'Università e della Ricerca
- Caputo Domenico	Componente della Commissione Tributaria Regionale delle Marche. Già Segretario Generale della Commissione Tributaria Centrale - Avvocato.
- Ciarlito Grazia	Avvocato Civilista, consigliere C.U.G.I.T., Giudice tributario presso la Commissione Tributaria provinciale di Prato
- De Tilla Maurizio Avvocato	già Presidente Fondo di Previdenza Ordine forense
- De Vito Angelo	Già Ispettore Secit Capo settore accertamento della Direzione Regionale Agenzia Entrate Lombardia Consulente esterno Commissione Bicamerale di vigilanza sull'Anagrafe Tributaria
- Fiore Francesco	Giudice Tributario Segretario Nazionale della Confederazione Giudici Tributari C.U.G.I.T. di Giudice di Pace-C.G.d.P.
- Furia Enrico info@worldbusinesslaw.net	Professor of World Business Law, School of World Business Law, Member of the International Chamber of Commerce
- Gallo Graziano	Tributarista, già maggiore della Guardia di Finanza e Dirigente del Ministero dell'Economia e delle Finanze
- Gargani Giuseppe	Onorevole, Presidente della Commissione Giuridica dell'Unione Europea, Avvocato
- Gasparro Avv. Giulio	Avvocato penalista, patrocinante in Cassazione. Cultore della materia in Procedura Penale e Diritto Penale sostanziale, con particolare riferimento al Diritto Penale dell'Ambiente, Diritto Penale Fallimentare e Diritto Penale Tributario
- Germi Carlo gcmga@tiscalinet.it	Già Colonnello della Guardia di Finanza - Comandante Provinciale Ancona
- Avv. Gennaro Gissona	esperto in diritto fallimentare, diritto del lavoro e diritto del Trust
- Avv. Paolo Giordani	Presidente IDI Istituto diplomatico Internazionale Giurista internazionale con esperienze professionali in Italia, Inghilterra, Svizzera ed Hong Kong.
- Guazzone Franco frguazzone@tin.it	Funziario (ar) della Direzione Regionale del Territorio della Lombardia
- La Spina Emilia Maria	Avvocato Penalista
- Leo Maurizio	V. Presidente della Consiglio di Presidenza della Giustizia Amministrativa. Presidente della Commissione Parlamentare di Vigilanza sull'Anagrafe Tributaria - Tributarista. Già Direttore Centrale del Dipartimento Affari Giuridici e Contenzioso del Ministero delle Finanze, Giudice Tributario. Pretore della scuola superiore dell'economia e delle finanze presso il ministero dell'economia e delle Finanze.
- Marchioni Giuseppe	Dottore Commercialista, Tributarista
- Mariano Marco	Dottore Commercialista, Avvocato tributarista, Cap.(c) della Guardia di Finanza, Componente centro studi giuridici della C.U.G.I.T.
- Marongiu Gianni	Avvocato patrocinante in Cassazione già componente della Commissione Finanze
- Melani Carla	Avvocato. Formatore della figura professionale dell'Amministratore di Condominio Presidente Regionale Lazio del Tribunale Arbitrale per l'Impresa, il Lavoro e lo Sport -TAILS
- Marzano Antonio	Professore, Presidente del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro CNEL
- Molgora Daniele	Dott. Commercialista, già Deputato e Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze, Presidente della Provincia di Brescia
- Maruggi Gregorio	Dottore in Economia e Commercio già giudice tributario in Roma
- Pasero Giuseppe	Presidente del Movimento Italiano Dirigenti Amministrazioni Stato - M.I.D.A.S. - Avvocato Tributarista
- Avv. Messina Gabriele	Avvocato cassazionista con oltre 20 anni di esperienza nelle materie civile, penale e tributario. Mediatore specializzato in materia civile e societaria; Arbitro della Camera di Commercio di Modena; ex Conciliatore della Consob; ex Arbitro della Consob.
- Pinardi Franco Antonio	Segretario Generale: Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari - C.U.G.I.T., e Confederazione Giudici di Pace - C.G.d.P., Presidente Nazionale del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo Sport, Giornalista, Cavaliere al Merito della Repubblica Italiana.
- Rana Maurangelo	Già Funziario Tributario gestione accertamento, sanzioni e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate -Direzione Regionale Lombardia. Avvocato esperto in diritto tributario
- Rivolta Dario	Onorevole, componente della Commissione Esteri ed Affari Comunitari della Camera dei Deputati, Presidente del Comitato della Commissione Esteri per gli Enti Internazionali Esteri - Consulente internazionale
- A Dott.ssa Aurora Renga	Dottore commercialista, iscritta all'Ordine dei Dottori Commercialisti degli Esperti Contabili del Tribunale di Napoli Renga Dottore commercialista, iscritta all'Ordine dei Dottori Commercialisti degli Esperti Contabili del Tribunale di Napoli.
- Rustichelli Roberto	Presidente del Comitato della Commissione Esteri per gli Enti Internazionali Esteri - Consulente internazionale. Presidente del Tribunale delle Imprese Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Verona. Magistrato. Presidente Antitrust.
Prof. Giancarlo Senese	Docente a contratto presso la Scuola superiore di Economia e delle Finanze – "Ezio Vanoni", presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze. Professore a contratto presso l'Università di Salerno – Facoltà di Economia e Commercio; CEO di Agenzia per lo Sviluppo del Mezzogiorno e del Mediterraneo – Ente No-profit, per il monitoraggio, individuazione ed utilizzo dei Fondi UE diretti ed indiretti con sede in Roma. Docente presso l'Università Federico II – Facoltà di Scienze Politiche in Economia e gestione delle imprese ed impianti sportivi.
- Scotti Vincenzo	Onorevole, Prof. Dr. Presidente della Link Campus University of Malta, con sede in Roma
- Simonazzi Roberto	Giudice Tributario, Dottore Commercialista e Revisore contabile, Pubblicista
- Trincanato Stefania	Avvocato, Presidente della Confederazione Giudici di Pace C.G.d.P.
- Villani Maurizio	Avvocato - Tributarista
- Vingiani Luigi	Avvocato, Giudice di Pace, Segretario Nazionale della Confederazione Giudici di Pace-C.G.d.P.
- Zari Massimiliano	Avvocato, Funziario del Parlamento Europeo, Docente per la scuola diretta ai fini speciali dell'università di Modena, Presidente PROMHUS

CONSORZIO
LeadeR
PER LO SVILUPPO E LA PROMOZIONE
DELLE IMPRESE

www.consorziolader.eu

Consorzio LeadeR per la promozione e lo sviluppo delle imprese.

L'unione delle menti e delle energie batte quelle del singolo, per conquistare fiducia, nuove strategie in Italia e all'estero, soluzioni definitive per debellare i nemici dell'impresa e del suo sviluppo.

Sei un pubblico dipendente?

A breve un nuovo e-commerce dedicato a te!

MODA E TENDENZE UOMO

VANTAGGI ESCLUSIVI

OFFERTE DEDICATE

TOP QUALITY

E MOLTO ALTRO !



Special partnership

Del Mare 1911
MILANO

