



RIVISTA GIURIDICA

diritto e crisi d'impresa

Anno I N.1

Aprile 2023

Periodico bimestrale di approfondimento
scientifico, tecnico e professionale

Sommario

Una rivista giuridica con l'obiettivo e, l'auspicio, di rappresentare il "Diritto" da "Giornalista <i>Giornalista</i>	4
Salus populi suprema lex esto. "Il bene del popolo sia la legge suprema" Marco Tullio Cicerone De legibus, IV	7
La Corte di Cassazione e la funzione nomofilattica!	10
Nonostante provvedimenti a Sezioni Unite ci sono provvedimenti di merito difformi	10
L'obbligo di repêchage dei Dirigenti Scolastici e il principio di diritto della Corte Costituzionale n. 15 del 15/02/2023.....	19
Diritto Tributario	24
Più tempo per la "rottamazione automatica" delle cartelle fino a euro 1.000,00, verrà ricompreso ora anche il capitale per gli enti diversi dalle amministrazioni statali.	24
Farina di insetti e/o vermi. Aspetto giuridico. (parte giuridica) I Parte	30
Diritto alla salute alimentare	35
Le farine di insetti hanno effetti sulla salute dell'uomo? (parte scientifica) II parte	35
Inesistente l'intimazione di pagamento del concessionario riscossione senza la firma del responsabile dell'ente locale	40
Il diritto di difendersi provando _Commento a Cassazione SS. UU. n. 9456 del 06 aprile 2023... ..	54
Stop alla cessione crediti edilizi. alcune deroghe, chi ne beneficerà di piu'? _"si chiude la stalla dopo che i buoi sono scappati".	60
E' illegittimo, per carenza di competenza territoriale, il provvedimento dell'ufficio provinciale del concessionario che operi in un ambito territoriale diverso dal domicilio fiscale del contribuente	75
Il consumatore ha sempre diritto alla riduzione del costo totale del credito se restituisce in anticipo il finanziamento.....	79
Colpa grave e colpa lieve in ambito sanitario: quali sono le differenze.....	83

<i>IL TRUST PER I BENI STORICI, ARTISTICI, ARCHEOLOGICI E CULTURALI</i>	86
<i>Per i beni culturali la prelazione dello Stato non opera in caso di devoluzione in Trust.</i>	86

Direttore Scientifico

Gregorio Pietro **D'Amato**

Comitato scientifico

Vittorio **Bottaro**

Gino **Bove**

Andrea **Carminati**

Luca **Cirillo**

Fabrizio **Cuttitta**

Anna **Fiore**

Mauro **Giarrizzo**

Giuseppe **Lepore**

Maurizio **Naddeo**

Corrado **Riggio**

Redazione

Francesco **Bagnuolo**

Comitato di valutazione

Gregorio Pietro D'Amato – Corrado Riggio

Periodico telematico rientrante previsione art. 3/Bis legge 16/07/2012 n. 103.

Direttore responsabile: dott. Gregorio Pietro D'Amato – giornalista pubblicista iscritto al n. 182247 Ordine Nazionale dei Giornalisti -mail direttore@rivistagiuridicadirittoecrisidimpresa.it

Tutti i diritti riservati soggetto a Copyright. I contenuti presenti su questa rivista sono di proprietà del dott. Gregorio Pietro D'Amato. Non possono essere copiati, riprodotti, pubblicati o redistribuiti perché appartenenti agli autori stessi, se non dopo autorizzazione affermativa scritta alla richiesta di utilizzo al Direttore Scientifico. E' vietata la copia e la riproduzione dei contenuti in qualsiasi modo o forma Legge 248/00 e modifica legge 633/41.

Editore Gregorio Pietro D'Amato Via Torrione 23 - 84127 Salerno tel 030/5280783 posta elettronica redazione@rivistagiuridicadirittoecrisidimpresa.it

Per invio di contributi scientifici redazione@rivistagiuridicadirittoecrisidimpresa.it

Una rivista giuridica con l'obiettivo e, l'auspicio, di rappresentare il "Diritto" da "*Giornalista Giornalista*".

Da oggi prende il via una nuova rivista che tratta di diritto dal titolo "**Rivista Giuridica Diritto e Crisi d'Impresa**". E per me, che mi onoro di essere il Direttore Scientifico, rappresenta una nuova ed impegnativa sfida per un progetto che parte da lontano.

Molti diranno che una nuova rivista che tratta di diritto nell'agone delle pubblicazioni anche più autorevoli storiche e prestigiose non se ne "avvertiva" la necessità.

Certo, anche questo ha il suo fondamento e non s'intende competere con le più prestigiose e storiche riviste professionali. Ma il fondamento e la necessità di una nuova rivista nel campo del Diritto nasce da una necessità professionale di divulgazione e diffusione di un pensiero libero ed indipendente anche nel campo del Diritto -con la **D** maiuscola- e che cercherà di dialogare anche con i non addetti ai lavori: con rubriche di news ed editoriali, oltre alla rivista che raccoglierà i contributi di liberi "autori" e di tutti coloro che intenderanno condividere il progetto editoriale con una particolare attenzione, anche, per utenti comuni, docenti e professionisti.

La idea editoriale e percorso scientifico, tecnico e professionale che la rivista, ed in special modo chi ha l'onore di essere il "Direttore" avendo, anche, raggiunto una età matura, è quella di perseguire un pensiero, e sollecitare un dibattito culturale libero da ogni pregiudizio evidenziando, sempre, gli aspetti del Diritto che coinvolgeranno anche i c.d. "poteri forti" sia privati nazionali ed internazionali e pubblici. Nonché, per evidenziare le incongruenze giuridiche che, a volte, capitano contro chi delinque o richiede semplicemente Giustizia tra privati e anche nei confronti dello Stato, che così facendo mortifica i Diritti dei cittadini onesti.

Per rendere l'idea dello spirito che intende perseguire la nuova rivista, ed in particolare del suo Direttore, e che trovo più appropriato qualificarmi come "*coordinatore*" e non di chi "dirige", ritengo più diretto e rappresentativo citare -e come indicato nell'occhiello del titolo-, con molta umiltà da parte mia, il *modus operandi* e pensiero di un vero "*Giornalista Giornalista*": **Giancarlo Siani**, giornalista e collaboratore del Mattino di Napoli, ucciso dalla camorra la sera del 23 settembre 1985. Con queste parole lo ricorda una delle scene più belle del film a lui dedicato nel 2009 da Marco Risi, "Fortapàsc": "*Da sempre sono esistite e continuano ad esistere due categorie*

*di giornalisti: i **Giornalisti Giornalisti** e i giornalisti impiegati. La prima è una categoria così ristretta, così povera, così “abusiva”, senza prospettiva di carriera, che non fa notizia, soprattutto oggi. La seconda, asservita al potere dominante, è il giornalismo carrieristico, quello dello scoop e del gossip, quello dell’esaltazione del mostro e della sua redenzione”.*

Un pensiero che, anche se sono passati molti anni, è **tremendamente attuale** ai giorni nostri nella sua espressione ad ogni livello economico-culturale, di chi commette reati o “abusa” del Diritto e/o lo “interpreta” in maniera da “asservire” e/o compiacere il potere in ogni sua espressione, offendendo e calpestando la libertà ed il Diritto di ogni individuo. Lo spirito della rivista è quello previsto dalla nostra Carta Costituzionale ai primi due commi dell’art. 21 in cui è stabilito che: *“Tutti hanno diritto di manifestare liberamente il proprio pensiero con la parola, lo scritto e ogni altro mezzo di diffusione. La stampa non può essere soggetta ad autorizzazioni o censure”*. Pertanto, l’obiettivo è di “aprire” e sollecitare un dibattito culturale fra tutti i livelli, anche con il nostro amatissimo **Stato** affinché stia vicino ai propri cittadini e non comportarsi, anche se in via mediata, attraverso i gestori del potere amministrativo, come il mitologico e voracissimo mostro acquatico **Leviatano** della tradizione biblica, che è stato assunto dal filosofo Th. Hobbes (1588-1679) a simbolo dell’onnipotenza dello Stato nei confronti dell’individuo e che li divora, ma che alla fine sarà lo stesso mostro a soccombere. Deve essere visto e sentito, invece, lo Stato, anche con le sue leggi ed i suoi organi ed esecutori amministrativi e giurisdizionali in contrapposizione alla visione di Hobbes, come Stato molto più vicino ai propri cittadini, ed avere la visione del filosofo **Aristotele** in cui: *“l’uomo era considerato naturalmente sociale, naturalmente cittadino e la società politica era un fatto naturale”*.

E concludo, ed auguro che questa rivista, anche quando non ci sarò più, quale suo fondatore e Direttore, possa continuare a camminare sulle proprie gambe con le idee che riuscirà a sollecitare e divulgare non avendo paura di esprimerle sotto un punto di vista diverso, ma sempre rispettoso dei principi costituzionali così altresì espressi al 6 comma del menzionato art. 21 della Costituzione e del Diritto, in quanto, e come disse il Giudice Giovanni Falcone, lasciando il suo testamento spirituale attraverso un’intervista televisiva, è che: *“L’importante non è stabilire se uno ha paura o meno. E’ saper convivere con la propria paura e non farsi condizionare dalla stessa. Il coraggio è questo, altrimenti non è più coraggio ma incoscienza”*. Non solo e sempre il Giudice Giovanni Falcone diceva che:

“la mafia la si può combattere anche con il Diritto”, ed io, mi permetto con estremo rispetto ed umiltà, **di aggiungere che non solo la mafia la si può combattere, anche, con il Diritto ma anche chi calpesta e comprime il Diritto e la libertà di ogni cittadino.**

E chi vorrà aderire, e partecipare liberamente, condividendo lo spirito ed ideali della rivista, sarà ben accetto di potervi fare parte offrendo liberamente il proprio contributo scientifico, tecnico e professionale.

Legum omnes servi sumus, ut liberi esse possimus (Tutti siamo schiavi delle leggi, affinché possiamo essere liberi- Marco Tullio Cicerone)

Ad maiora semper

Il Direttore Scientifico Gregorio Pietro D'Amato

Salus populi suprema lex esto. “Il bene del popolo sia la legge suprema” Marco Tullio Cicerone De legibus, IV

Gregorio Pietro D'Amato¹

Francesco Bagnuolo²

Riprendendo l'ultima parte della presentazione e prefazione alla rivista, e per dare continuità allo spirito della stessa rivista, è necessario iniziare questa “avventura” ricordando quanto detto da uno dei padri dei fondamenti del Diritto: **Marco Tullio Cicerone**, che rispondendo agli interrogativi di Attico e del fratello Quinto (interlocutori nel dialogo), affronta il tema cruciale con il *De legibus*, quello del fondamento della giustizia³.

La giustizia, scrive Cicerone nel *De legibus* : “*Se la giustizia consiste nell’ottemperare alle leggi scritte e alle usanze, e se, come quelli dicono, tutto si deve misurare in base all’utile, trascurerà e violerà le leggi, se potrà, chiunque creda che ciò gli sia utile . Ne deriva che non esiste affatto la giustizia, se non è naturale: ciò che si stabilisce in base all’utilità, si distrugge pure in base all’utilità. Se non è la natura che avalla il diritto, tutte le virtù scompaiono: dove vanno a finire la generosità, l’amor di patria, la fede, la volontà di far del bene ad altri o di serbare riconoscenza? Tutto ciò nasce dal fatto che per natura siamo propensi ad amare gli altri, e questo è il fondamento del diritto. E non solo il riguardo verso gli uomini, ma anche la religiosità e il culto degli dèi viene eliminato, perché io credo che debba essere conservato non per paura, ma per quel legame che esiste tra uomo e dio. Se il diritto si costituisse in base alla volontà popolare, ai decreti dei principi, alle sentenze dei giudici, diritto sarebbe allora rubare, commettere adulterio, uccidere, falsificare i testamenti, alla sola condizione che ciò fosse approvato dai voti o dai decreti della massa. Ma se il volere e il parere degli sciocchi hanno tanto potere da cambiare col loro voto la natura, perché non decretano anche che sia considerato buono e salutare quello che è cattivo e pernicioso? Se la legge può trasformare l’ingiustizia in diritto, perché non potrebbe anche trasformare il bene in male? Ma solo rifacendoci alla norma della natura noi possiamo distinguere una buona da una cattiva legge, e per natura si distinguono non solo il diritto e l’ingiustizia, ma anche ciò che fa onore e ciò che fa*

¹ Direttore Scientifico, dottore commercialista, giornalista.

² Componente della Redazione.

³ De legibus I, 42-47

vergogna. Poiché l'intelligenza comune ci ha fatto conoscere le cose e le ha impiantate nel nostro animo, ciò che fa onore è ascritto alla virtù, ciò che fa vergogna ai vizi, ed è da pazzi pensare che questi giudizi dipendano dall'opinione e non dalla natura”

Ma la vera legge, prosegue Cicerone, è solo quella norma “*che distingue ciò che è giusto e ciò che è ingiusto secondo la natura stessa delle cose ... In caso diverso, una legge non solo non dovrebbe essere considerata tale, ma neppure dovrebbe averne il nome*”⁴

Dagli scritti di Cicerone s'intuisce che la giustizia viene ad essere distrutta dall'utilitarismo, che ha fini costantemente fluttuanti. Pertanto, con la formulazione di buone leggi si potrà giudicare secondo la natura, ed il sentimento naturale di ciò che è giusto e di ciò che è sbagliato, che fornisce il criterio per giudicare. E secondo un pensiero ciceroniano, “*le leggi **identificano e garantiscono**, ma non creano i diritti umani*”.

Così è bene ricordare tra le fonti ispiratrici e guida oltre del nostro vivere altresì ideatrice anche del nostro interloquire qui di Diritto a cui ai fondamenti della nostra Costituzione, si ritiene di ispirarsi e seguire.

Oltre a tenere fede a quelli che sono i principi fondamentali contenuti nella nostra Carta Costituzionale dall'art. 1 al 12, e nel rispetto di quelli che sono non soli ai diritti, ma anche ai doveri dei cittadini contenuti nella parte I titolo I della Costituzione agli artt. da 13 a 54; e soprattutto, per quanto riguarda l'art. 21 al 1 e 2 comma dove è stabilito che: “*Tutti hanno diritto di manifestare liberamente il proprio pensiero con la parola, lo scritto e ogni altro mezzo di diffusione. La stampa non può essere soggetta ad autorizzazioni o censure*”. Libertà di espressione che si affianca anche a quello di criticare che però non significa denigrare o offendere chi la pensa diversamente. Così il diritto di criticare provvedimenti legislativi e giudiziari in punto di diritto, che rappresenta una libertà di espressione e crescita culturale ad ogni livello che s'intende perseguire e che rappresenta altresì un baluardo Costituzionale. Nel rispetto di quel confine tra il diritto di critica e l'offesa all'altrui onore e reputazione. Offesa che quindi sconfina in due illeciti: l'**ingiuria** e la **diffamazione**. Si ingiuria qualcuno quando lo si offende mentre gli si parla in faccia o tramite il web. Si diffama qualcuno invece quando l'offesa viene pronunciata alle spalle della vittima, in sua assenza quindi, ed alla presenza di almeno altre due persone.

⁴ De legibus . 2, 6, 13

E si può concludere con una celebre frase, sempre di Marco Tullio Cicerone:

“chiunque può sbagliare, ma nessuno, se non è uno sciocco, persevera nell'errore”

“Cuiusvis hominis est errare; nullius, nisi insipientis, in errore perseverare”

La Corte di Cassazione e la funzione nomofilattica!

Nonostante provvedimenti a Sezioni Unite ci sono provvedimenti di merito difformi.

Gregorio Pietro D'Amato⁵

1. Prefazione. 2. La funzione nomofilattica della Cassazione. 3. Il caso della notifica di cui dell'art. 8 della legge 20 novembre 1982 n. 890. 4. Cass. civ., Sez. Unite, Sent., (data ud. 23/02/2021) 15/04/2021, n. 10012 e successive ordinanze. 5. Conclusioni

1. Prefazione

Con il termine nomofilachia come si legge dal vocabolario Treccani, è inteso come variante di *nomofilacia*, più vicina alla forma greca, con cui nell'uso in termini giuridici s'intende: "**la garanzia dell'uniforme interpretazione della legge e dell'unità del diritto oggettivo nazionale**"; è in particolare è il termine con cui viene indicata la funzione attribuita dalla legge alla Corte di Cassazione.

2. La funzione nomofilattica della Cassazione.

Dal sito della Suprema Corte di Cassazione si legge che: "*in Italia la Corte Suprema di Cassazione è al vertice della giurisdizione ordinaria; e tra le principali funzioni che le sono attribuite dalla legge fondamentale sull'ordinamento giudiziario del 30 gennaio 1941 n. 12 (art. 65) vi è quella di assicurare: "l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni"*. Una delle caratteristiche fondamentali della sua missione, essenzialmente nomofilattica ed unificatrice, **finalizzata ad assicurare la certezza nell'interpretazione della legge (oltre ad emettere sentenze di terzo grado)**. Ed ancora continua dicendo che "*quando la Corte rileva uno dei vizi di legge, ha il potere-dovere non soltanto di cassare la decisione del giudice del grado inferiore, ma anche di enunciare il principio di diritto che il provvedimento impugnato dovrà osservare: principio a cui il giudice del rinvio non*

⁵ Direttore Scientifico, dottore commercialista, giornalista

potrà fare a meno di conformarsi quando procederà al riesame dei fatti relativi alla causa”.

I principi stabiliti dalla Corte di Cassazione non sono, invece, vincolanti per i giudici, in generale, quando questi devono decidere cause diverse, rispetto alle quali la decisione della Corte Suprema può comunque considerarsi un "precedente" influente. Ma si legge ancora sempre dal sito della Suprema corte che: “in realtà, i giudici delle giurisdizioni inferiori si conformano alle decisioni della Corte di Cassazione nella maggioranza dei casi”.

Mentre, quando la Corte deve fornire un'interpretazione uniforme del diritto in un caso di contrasto tra l'orientamento delle singole sezioni della Corte, essa **decide a Sezioni Unite**. L'interpretazione del diritto che emerge da una pronuncia a Sezioni Unite della Corte di Cassazione acquista una particolare autorevolezza, tanto che le sezioni **singole della Corte non possono discostarsene senza preventiva autorizzazione delle Sezioni Unite**.

Pernato, se la stessa Corte Suprema intende discostarsene deve chiedere una preventiva autorizzazione, invece le corti di merito no, quando non sono coinvolte in quello specifico procedimento.

Infatti, per porre rimedio alla funzione nomofilattica della Cassazione e per evitare tra sezioni interpretazioni diverse rispetto a quella a S.U., con il D.lgs. 2 febbraio 2006 n. 40, il legislatore ha inteso sostanzialmente dare maggiore peso alle pronunce delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, impedendo alle sezioni semplici di discostarsi da esse, se non rimettendo motivatamente la questione problematica ad una nuova pronuncia delle Sezioni Unite, come disciplinata dall' art. 374 del c.p.c.⁶.

Ebbene, la discordanza che a volte si riscontra con **le corti di merito**, non adeguandosi all'interpretazione nomofilattica a Sezioni Unite della Suprema Corte, non fa altro che **produrre nuovo contenzioso, e che una volta giunto in Cassazione sarà deciso il provvedimento cassandolo ed uniformandosi al principio di diritto stabilito dalle S.U. della Suprema Corte**.

3. Il caso della notifica di cui dell'art. 8 della legge 20 novembre 1982 n. 890.

⁶ Articolo così sostituito dall'art. 8, D. Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40.

Il contrasto, che a volte si riscontra, dagli arresti interpretativi della Corte di Cassazione a S.U. e Corti di merito, attiene alle notifiche eseguite dall'Agenzia delle Entrate e della Riscossione con modalità postale di cui all'art. 8 della legge 20 novembre 1982 n. 890 in cui è previsto che: al comma 1. *“Se le persone abilitate a ricevere il piego in luogo del destinatario rifiutano di riceverlo, ovvero se l'operatore postale non può recapitarlo per temporanea assenza del destinatario o per mancanza, inidoneità o assenza delle persone sopra menzionate, il piego è depositato entro due giorni lavorativi dal giorno del tentativo di notifica presso il punto di deposito più vicino al destinatario.*

Il successivo comma 4 stabilisce che: *“Del tentativo di notifica del piego e del suo deposito è data notizia al destinatario, a cura dell'operatore postale, mediante avviso in busta chiusa a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento che, in caso di assenza del destinatario, deve essere affisso alla porta d'ingresso oppure immesso nella cassetta della corrispondenza dell'abitazione, dell'ufficio o dell'azienda. L'avviso deve contenere l'indicazione del soggetto che ha richiesto la notifica e del suo eventuale difensore, dell'ufficiale giudiziario al quale la notifica è stata richiesta e del numero di registro cronologico corrispondente, della data di deposito e dell'indirizzo del punto di deposito, nonché l'espreso invito al destinatario a provvedere al ricevimento del piego a lui destinato mediante ritiro dello stesso entro il termine massimo di sei mesi, con l'avvertimento che la notificazione si ha comunque per eseguita trascorsi dieci giorni dalla data di spedizione della lettera raccomandata di cui al periodo precedente e che, decorso inutilmente anche il predetto termine di sei mesi, l'atto sarà restituito al mittente”.*

Ora molte notifiche eseguite dall'Amministrazione finanziaria, ed in special modo da Agenzia Riscossione, risultano effettuate **in maniera del tutto illegittima con violazione e falsa applicazione dell'art. 8 della legge 20/11/1982 n. 890 e violazione del D.P.R. n. 600 del 1973 art. 60, nonché degli artt. 140 e 145 c.p.c..**

Tale illegittimità è stata più volte censurate dalle varie corti in maniera difforme sino ad avere richiesto l'intervento della Suprema Corte di Cassazione per derimere la questione.

4. Cass. civ., Sez. Unite, Sent., (data ud. 23/02/2021) 15/04/2021, n. 10012 e successive ordinanze. Provvedimenti di merito difformi.

Considerata l'interpretazione non uniforme delle varie sezioni della Cassazione in merito all'art. 8 comma 4 della L. n. 890 del 1982 è intervenuta con l'arresto nomofilattico la

Cass. civ., Sez. Unite, Sent., (data ud. 23/02/2021) 15/04/2021, n. 10012 in cui è stato stabilito il seguente principio di diritto: *“In tema di notifica di un atto impositivo ovvero processuale tramite il servizio postale secondo le previsioni della L. n. 890 del 1982, qualora l'atto notificando non venga consegnato al destinatario per rifiuto a riceverlo ovvero per temporanea assenza del destinatario stesso ovvero per assenza/inidoneità di altre persone a riceverlo, la prova del perfezionamento della procedura notificatoria può essere data dal notificante esclusivamente mediante la produzione giudiziale dell'avviso di ricevimento della raccomandata che comunica l'avvenuto deposito dell'atto notificando presso l'ufficio postale (c.d. CAD), non essendo a tal fine sufficiente la prova dell'avvenuta spedizione della raccomandata medesima”*

Tuttavia la prova della spedizione e soprattutto della consegna, e quindi del processo notificatorio che, a mente della stessa L. n. 890 del 1982, art. 8, consente di ritenere perfezionato lo stesso pur in assenza del destinatario, non può prescindere dalla dimostrazione dei vari passaggi a cura dell'agente postale - accesso al luogo di residenza in assenza del destinatario e deposito del piego presso l'ufficio postale, del prefato art. 8, comma 1; nonché avviso del tentativo di notifica e dell'avvenuto deposito del piego, dello stesso art. 8, comma 3 L. 890 del 1982.

Per di più la più recente giurisprudenza di legittimità, avallata dalle Sezioni Unite della stessa Corte, ritiene indispensabile altresì la prova non solo della spedizione dell'avviso di cui alla L. n. 890 del 1982, art. 8, comma 3, **ma altresì della relativa ricezione**. Non è infatti dubbio che nel sistema della notificazione postale, in caso di mancata consegna del plico contenente l'atto notificando, la comunicazione di avvenuto deposito abbia un ruolo essenziale al fine di garantire la conoscibilità, intesa come possibilità di conoscenza effettiva, dell'atto notificando stesso.

Conclude pertanto la Corte che la mera prova della spedizione di tale comunicazione non può dunque considerarsi quale fattispecie giuridica conformativa del fondamento del *dictum* imperativo del giudice delle leggi (Corte Cost. n. 346 del 1998), con il quale si è dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'originaria formulazione della L. n. 890 del 1982, art. 8, comma 4, nella parte in cui non prevedeva che: *“nella fattispecie concreta in esame ed in quelle assimilabili (rifiuto di ricezione/di firma del registro di consegna;*

assenza di persone idonee al ritiro) venisse data la comunicazione stessa tramite una "raccomandata con avviso di ricevimento (...)".

Nel caso della L. n. 890 del 1982, art. 8, (e dell'art. 140 c.p.c.), non si realizza alcuna consegna, ma solo il deposito dell'atto notificando presso l'ufficio postale (ovvero nella notifica codicistica presso la Casa comunale).

Ed è per tale essenziale ragione che la legge, con maggiore rigore, prevede che di questo adempimento venga data comunicazione dall'agente notificatore al destinatario, del tutto ignaro della notifica, secondo due distinte e concorrenti modalità: l'affissione dell'avviso di deposito nel luogo della notifica (immissione in cassetta postale) ed appunto la spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento." (Cass. Sez. U. 23/02/2021, n. 10012).

La Corte in particolare poi osserva l'analoga soluzione offerta dalla giurisprudenza in tema di avviso di deposito per la notificazione ai sensi dell'art. 140 c.p.c., e quindi concluse nel senso che: *"Va quindi affermato che solo dall'esame concreto di tale atto il giudice del merito e, qualora si tratti di atto processuale, (se del caso) anche il giudice di legittimità, può desumere la "sorte" della spedizione della "raccomandata informativa", quindi, in ultima analisi, esprimere un - ragionevole e fondato- giudizio sulla sua ricezione, effettiva o almeno "legale" (intesa come facoltà di conoscere l'avviso spedito e quindi tramite lo stesso l'atto non potuto notificare), della raccomandata medesima da parte del destinatario. In termini generali bisogna dunque ritenere che la produzione dell'avviso di ricevimento della CAD costituisce l'indefettibile prova di un presupposto implicito dell'effetto di perfezionamento della procedura notificatoria secondo le citate previsioni della L. n. 890 del 1982, art. 8, commi 2 e 4, che, qualora ritenuta giudizialmente raggiunta, trasforma tale effetto da "provvisorio" a "definitivo". Il che corrisponde alla configurazione strutturale, perfettamente aderente al dettato normativo de quo, di una fattispecie sub-procedimentale a formazione progressiva, secondo un'interpretazione conforme a Costituzione nei richiamati principi"*.

A questa interpretazione la Corte di Cassazione dando continuità e seguito con varie ordinanze *ex pluris* **ordinanza n. 9884 del 28 marzo 2022**, sesta sezione civile, sottosezione tributaria, con la quale è intervenuta in tema di notifica dell'avviso di accertamento affermando che: *"l'esecuzione secondo la procedura di cui all'art. 140 c.p.c. suppone l'impossibilità di consegna*

dell'atto nei luoghi, al destinatario o alle persone in sua vece alternativamente specificate ed alle condizioni prescritte dall'art. 139 c.p.c., secondo l'ordine tassativamente indicato, sicché il loro mancato reperimento (oppure il rifiuto alla ricezione) deve risultare, espressamente e puntualmente, dalla relazione dell'ufficiale notificatore, con la conseguenza che l'omessa attestazione, nella relata di notifica, del compimento delle ricerche dei soggetti potenzialmente consegnatari dell'atto rende illegittima l'adozione del procedimento notificatorio ex art. 140 c.p.c. e inficia di nullità la notifica in tal guisa eseguita, con ulteriore illegittimità derivata dall'iscrizione a ruolo e della cartella di pagamento (che di detta iscrizione dà notizia al contribuente) consequenziale a detto avviso (Cass. n. 22333 del 2021).

La notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi, nel sistema delineato dall'art. 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, va effettuata secondo il rito previsto dall'art. 140 c.p.c. quando siano conosciuti la residenza e l'indirizzo del destinatario, ma non si sia potuto eseguire la consegna perché questi (o ogni altro possibile consegnatario) non è stato rinvenuto in detto indirizzo, per essere ivi temporaneamente irreperibile, mentre va effettuata secondo la disciplina di cui all'art. 60 cit., comma 1, lett. e), quando il messo notificatore non reperisca il contribuente perché risulta trasferito in luogo sconosciuto, accertamento, questo, cui il messo deve pervenire dopo aver effettuato ricerche nel Comune dov'è situato il domicilio fiscale del contribuente, per verificare che il suddetto trasferimento non si sia risolto in un mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune (Cass. n. 16696 del 2013; Cass. n. 5374 del 2015).

*La procedura di cui all'art. 140 c.p.c. presuppone l'impossibilità di consegna dell'atto nei luoghi, al destinatario o alle persone in sua vece alternativamente specificate ed alle condizioni prescritte dall'art. 139 c.p.c., secondo l'ordine tassativamente indicato, sicché il loro mancato reperimento (oppure il rifiuto alla ricezione) avrebbe dovuto risultare, espressamente e puntualmente, dalla relazione dell'ufficiale notificatore, con la conseguenza che l'omessa attestazione, nella relata di notifica, del compimento delle ricerche dei soggetti potenzialmente consegnatari dell'atto, rende illegittima l'adozione del procedimento notificatorio ex art. 140 c.p.c. e inficia di nullità la notifica in tal guisa eseguita, con ulteriore illegittimità derivata dall'avviso di intimazione". E così a seguire **Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 13/06/2022, n. 19053 Cons. Stato, Sez. II, 01/08/2022, n. 6722.***

Nonché da ultimo con una nuova, ed ennesima, Ordinanza della **Cass. civ., Sez. VI - 1, Ord., (data ud. 14/12/2022) 11/01/2023, n. 531** con la quale nel richiamare i principi delle SU. ha ribadito che: *Nelle ipotesi, quindi, di mancata consegna dell'atto notificando al destinatario per rifiuto a riceverlo ovvero per temporanea assenza o inidoneità di altre persone a riceverlo, solo dall'esame concreto dell'atto il giudice del merito e, ove si tratti di atto processuale, anche giudice di legittimità, può esprimere un ragionevole e fondato giudizio sull'effettiva ricezione della raccomandata da parte del destinatario. In tal modo, si è detto, si trova quel punto di equilibrio tra le esigenze del notificante e quelle del destinatario dell'atto, essendo richiesto al soggetto attivo del procedimento notificatorio il deposito di un atto dallo stesso facilmente acquisibile*".

La procedura di notificazione secondo le previsioni della L. n. 890 del 1982, art. 8, commi 2 e 4, realizza, quindi, una fattispecie sub procedimentale a formazione progressiva di cui la produzione dell'avviso di ricevimento della cd. CAD costituisce l'indefettibile prova del suo perfezionamento.

Prova che tale mancanza del CAD è stata altresì rafforzata anche in sede processuale con l'introduzione del novellato art. 7 comma 5/bis⁷ del D lgs 546 del 1992 in cui è stabilito, o meglio ribadito, anche perché già per l'onere della prova ex art. 2697 Cod. civ. è in capo all'Amministrazione tale prova, che: *"L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato"*. In altri termini, l'introduzione del principio contenuto nella legge di riforma non si pone in contrasto con la natura del fisco di "attore in senso sostanziale" della pretesa, che non verrà meno in quanto "figlia" della modalità di formazione della prova in fase istruttoria che è, e resta, a carico dell'amministrazione procedente. In questo senso, si collocano anche le **ordinanze 27 ottobre 2022, n. 31878 e 31880 della Cassazione**. Come precisato, peraltro, dall'Ufficio del Massimario e del **Ruolo della Corte di Cassazione** all'indomani dell'entrata in vigore della novella, *"la norma mira, con ogni evidenza, a cristallizzare e rendere indiscussa una regola che poteva ritenersi già assodata nella materia, posto che attore di fatto è sempre l'ente impositore"*⁸.

⁷ Comma aggiunto dall'art. 6, comma 1, L. 31 agosto 2022, n. 130.

⁸ Rassegna delle pronunce della Corte di cassazione in materia tributaria, Anno 2021

Di segno contrario invece si stanno registrando isolati arresti di merito da ultimo Corte di Giustizia Tributaria di 1 grado di Brescia Sez. 2 sentenza n. 34 del 01 febbraio 2023 si discosta completamente dalla procedura di notifica disposta dalla L. n. 890 del 1982, art. 8 e stabilito dalla cassazione a SU e successive ordinanze non motivando, e nemmeno accennando ad una forma di interpretazione diversa offerta dal Giudice di legittimità.

Quando, ed ancora e per l'ennesima volta, la **Cassazione Sez. 2 con ordinanza del 14/02/2023 n. 4580** ha stabilito in maniera chiara e precisa che:

*“Ora, in caso di notificazione a mezzo posta, l'ufficiale postale, qualora non abbia potuto consegnare l'atto al destinatario o a persona abilitata a riceverlo in sua vece, ai sensi degli artt. 8 e 9 della legge n. 890/1982, ha l'obbligo, dopo avere accertato che il destinatario non ha cambiato residenza, dimora o domicilio, ma è temporaneamente assente, e che mancano persone abilitate a ricevere il piego, di rilasciare al notificando l'avviso del deposito del piego nell'ufficio postale e di provvedere, eseguito il deposito, alla compilazione dell'avviso di ricevimento che, con la menzione di tutte le formalità eseguite, deve essere restituito con il piego al mittente, dopo la scadenza del termine di giacenza di dieci giorni dal deposito. **Ne consegue che, ove l'avviso di ricevimento non contenga precisa menzione di tutte le descritte operazioni e in difetto di dimostrazione dell'attività svolta dall'ufficiale postale offerta aliunde dal notificante, la notifica è radicalmente nulla** (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 1210 del 17/01/2022; Sez. 3, Sentenza n. 10998 del 19/05/2011; Sez. 3, Sentenza n. 25031 del 10/10/2008; Sez. 1, Sentenza n. 28856 del 29/12/2005).*

Né assume una valenza assorbente il solo fatto che sia stata data prova dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (C.A.D.), posto che la spedizione e il ricevimento di detta comunicazione costituiscono gli ultimi atti di un sub-procedimento che si colloca in un più ampio procedimento a formazione progressiva e dunque presuppongono, ai fini della validità della notifica di un atto impositivo ovvero processuale tramite il servizio postale, che l'atto notificando non sia stato consegnato al destinatario per rifiuto a riceverlo ovvero per sua temporanea assenza ovvero per assenza o inidoneità di altre persone a riceverlo, elementi, questi ultimi, la cui dimostrazione deve risultare da detto avviso di ricevimento o da altri elementi certi (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 36562 del 25/11/2021; Sez. 3, Ordinanza interlocutoria n. 34346 del 15/11/2021; Sez. U, Sentenza n. 10012 del 15/04/2021)”.

5. Conclusioni

L'aspetto senz'altro generale della funzione della Cassazione, a volte viene compressa da interpretazioni dissonanti da isolate corti di merito, che, ed anche, senza motivazione non rappresentano il perché non è condivisibile l'interpretazione del Giudice di cassazione e soprattutto con arresti a Sezioni Unite.

Ricordo ad un convegno che un ex consigliere di Cassazione, poi ritornato a fare il presidente di Tribunale, si doleva che mentre in cassazione si tendeva a dare uniformità di interpretazione le varie corti di merito giudicavano esattamente il contrario e, quindi estremizzando, ovviamente il concetto filosofico di giustizia, diceva che ci stanno a fare i giudici di cassazione quando poi ognuno va per la sua strada e si presentano nuovamente gli stessi casi in Cassazione?

E' ovviamente sacro il principio che il giudice *a quo* non è soggetto che alla legge e non ai provvedimenti della Cassazione, a meno che non riguardano il caso specifico che è al suo giudizio, però, se molti procedimenti in special modo tributari avessero un'attenzione maggiore agli arresti almeno di cassazione a sezioni unite, avremmo un carico giudiziario senz'altro minore, e di conseguenza, quindi, un funzionamento più celere e con meno carico di controversie sia nelle corti di merito che poi approdano in cassazione. Infatti, dalla fonte statistica della cassazione risultano che i procedimenti pendenti al 31/12/21 sono pari a 111.241 di cui il 46% attiene ad arretrato tributario e tutto il resto agli altri settori. Il numero elevato dei processi pendenti non sono, solo dettati dalle poche interpretazioni difformi delle corti di merito ai principi delle SU, ma a volte dall'ostinazione della stessa Amministrazione a ricorrere, anche quando il principio di diritto è pacifico. Si veda la tassazione indiretta per gli atti devolutivi in trust a tassa fissa stabilita da oltre 100 sentenza di cassazione, la dice lunga come si sia fatto uso del ricorso ad oltranza, in special modo dell'amministrazione finanziaria non considerando che così facendo si sono fatti ricadere direttamene, poi, sulla collettività i notevoli costi per tali procedimenti ritenuti pacifici.

L'obbligo di repêchage dei Dirigenti Scolastici e il principio di diritto della Corte Costituzionale n. 15 del 15/02/2023.

Giarrizzo Mauro⁹

<<nulla è impossibile a Dio>> (Luca 1,37)

- 1) La sospensione adoperata dal D.L. 111/2021 avallata, in parte, dalla giurisprudenza. 2) L'obbligo di repêchage. 3) Gli Atti normativi internazionali. 4) I principi di diritto della Corte Costituzionale. 5) Conclusioni.

- 1) **La sospensione adoperata dal D.L. 111/2021 avallata, in parte, dalla giurisprudenza.**

Dal 01/09/2021, molti Dirigenti Scolastici, a mezzo decreto-legge 111/2021, come convertito in legge 24 settembre 2021, n. 133, sospendevano dal servizio e dalla retribuzione il personale che, non era in possesso del cosiddetto green pass. Molti dipendenti della Scuola subirono detta sospensione e si rivolsero ai Giudici del Lavoro, che, a seguito della nota sentenza del Consiglio di Stato n. 7045/2021 (**È legittimo l'obbligo vaccinale imposto agli operatori sanitari dall'art. 4. d.l. 44/2021 Consiglio di Stato, sez. III, 20 ottobre 2021, n. 7045** - Pres. F. Frattini - Est. M. Nocelli, rigettavano con condanna alle spese i soggetti chiedenti il diritto di essere tutelati a mezzo regolamento UE 2021/953, considerando 36 come rettificato in data 05/07/2021 che conferiva diritto di non vaccinarsi. Eppure, *la ciananserina: Progetto del 6PQ trova la cura per la SARS*¹⁰ poteva fare la differenza! La Sentenza del Tribunale Penale di Pisa, 17 febbraio 2022 n.1842, ha dichiarato "Illegittimi tutti i provvedimenti emessi per il contenimento dell'epidemia da CORONAVIRUS", poi, nei fatti riesumati dalle note sentenze della Corte Costituzionale nn. 14 e 15/2023, e attenuati dalla sentenza n. 25/2023, stessa Corte.

- 2) **L'obbligo di repêchage.**

I Dirigenti Scolastici avevano, però, l'onere di poter utilizzare i detti dipendenti in altri compiti, a mezzo il cosiddetto "diritto di repêchage", mentre le misure innovative del

⁹Specialista in Professioni Legali

¹⁰ <https://cordis.europa.eu/article/id/24006-fp6-project-finds-cure-for-sars/it>

mancato del lavoro anche pubblico, non esimevano detti dirigenti scolastici a tutelare il diritto di sostentamento quale misura idonea all'art. 3 CEDU, oltre che con l'art. 3 Carta di Nizza (diritto all'integrità fisica)! Si precisa che la legislazione emergenziale nulla poteva togliere quali diritti indisponibili per detto Legislatore non potendo non scalfire i diritti inalienabili inseriti nel Codice di Norimberga, (art. 1) emanato all'indomani della scoperta di ciò che i nazisti fecero nei lager. La sperimentazione, sulle persone, non poteva che non avere una tutela internazionale e, attuabile, con il solo consenso libero e informato! Diritti fatti rientrare nel Patto Internazionale diritti civili e politici, artt. 7 e 15, par. 2. che l'Italia ha ratificato a mezzo Legge 25 ottobre 1977, n. 881. Ratifica ed esecuzione del patto internazionale relativo ai diritti economici, sociali e culturali, nonché del patto internazionale. Il diritto di repêchage, previsto dalla legge 15 luglio 1966 n. 604, art. 3, ha fatto divenire rigida la possibilità, per il datore di lavoro, di potersi liberare dai dipendenti che in linea con i principi giuslavoristici, nulla avevano fatto per poter essere licenziati. La normativa emergenziale, dal 31/01/2020, ha sospeso ogni diritto disposto in Costituzione, e con il decreto-legge 44/2021, si è tornati a prima de "habeas corpus"¹¹! Il decreto-legge 111/2021, però, nulla ha innovato in merito al diritto di ripescaggio di cui alla legge 15 luglio 1966 n. 604, art. 3, soprattutto in un momento in cui la Pubblica Amministrazione rivalorizzava il lavoro agile. Il decreto-legge 111/21, imponeva il green pass con tre modalità: Il vaccino; il tampone; la guarigione. Gli esiti dei tamponi anche molecolari, venivano riversati presso una piattaforma dell'Istituto Superiore di Sanità, ente pubblico preposto a ciò. Ma, creato lo strumento, (tampone) ci si dimenticò di uniformare i criteri di valutazione, con l'esito che i circa tanti laboratori autorizzati utilizzavano test diversificati e con cicli superiori a 20 e fino a 40. Alcuni Studiosi, (Prof. Scoglio¹², Dott. Amici¹³, etc.), sostennero l'inutilità di detto test! Infatti, testati con tamponi rapidi, Kiwi e Banane, essi risultavano positivi! Per stessa ammissione dei bugiardini dei test rapidi la positività era inerente a oltre 50 tipi di virus diversi! A tutt'oggi, in Italia, in merito al comma 2, lett. a), Dl 52/2021, nulla è stato trovato per la **vaccinazione anti SARS-CoV-2**. Le terapie sperimentale geniche di cui alle autorizzazioni AIFA previa autorizzazione

¹¹<https://www.treccani.it/enciclopedia/habeas-corporus/> Rescritto (*writ*) del diritto inglese, emesso già nel 12° sec.: consiste in un atto, rilasciato dalla giurisdizione competente, con cui si ingiunge a chi detiene un prigioniero di dichiarare in qual giorno e per quale causa sia stato arrestato (onde il nome, in latino «abbi il [tuo] corpo», cioè, ti sia ridata la libertà fisica). Fu richiamato in vigore nella *Petition of Rights* del 1627, mentre nel 1679 fu promulgato l'*Habeas Corpus Act*, che sanciva ancora il principio dell'inviolabilità personale e ne regola tuttora le guarentigie:

¹² S.SCOGLIO, Apendemia dalla falsa scienza alla più grande truffa della storia, Diegaro di Cesena (FC) 2021.

¹³ <https://www.youtube.com/watch?v=1sCtfJWIRtw>

EMA, non **curano l'infezione da SARS-Cov-2, ma la malattia da Covid 19**, con efficacia che dura massimo 6 settimane come acclarato da scienziati di chiara fama in audizione alla Commissione 1 Affari Costituzionali Senato della Repubblica¹⁴. **La differenza tra infezione e malattia è alla base di tutta questa inutile pandemia!** Infatti: **Virus e malattia:** La sindrome respiratoria acuta grave Coronavirus-2 (**SARS-CoV-2**) è il nome dato al nuovo coronavirus del 2019. **COVID-19** è il nome dato alla malattia associata al virus. *SARS-CoV-2 è un nuovo ceppo di coronavirus che non è stato precedentemente identificato nell'uomo.*¹⁵ Appare non ridondante riportare il **Rapporto ISS COVID-19 n. 4/2021 - Indicazioni ad interim sulle misure di prevenzione e controllo delle infezioni da SARS-CoV-2 in tema di varianti e vaccinazione anti COVID-19. Versione del 13 marzo 2021. In detto Rapporto, pag. 5, si dichiara: "Inoltre, non è ancora noto quanto i vaccini proteggano le persone vaccinate anche dall'acquisizione dell'infezione. È possibile, infatti, che la vaccinazione non protegga altrettanto bene nei confronti della malattia asintomatica (infezione) e che, quindi, i soggetti vaccinati possano ancora acquisire SARS-CoV-2, non presentare sintomi e trasmettere l'infezione ad altri soggetti. Ciononostante, è noto che la capacità di trasmissione da parte di soggetti asintomatici è inferiore rispetto a quella di soggetti con sintomi, in particolare se di tipo respiratorio. Al momento ci sono dati piuttosto frammentari sulla capacità neutralizzante nei confronti delle VOC di sieri ottenuti dopo vaccinazione con i preparati al momento autorizzati. Studi preliminari in vitro condotti sulla risposta immunologica (umorale e cellulare) evocata dai due vaccini a mRNA, BioNtech/Pfizer e Moderna, hanno evidenziato una ridotta attività neutralizzante da parte del siero dei soggetti vaccinati nei confronti della variante sud-africana e della variante brasiliana.¹⁶ L'AIFA è investita, ex lege, di ricercare i rapporti sulla sicurezza e sull'efficacia della terapia sperimentale genica, come da **MINISTERO DELLA SALUTE DECRETO 30 aprile 2015**, (azione di farmacovigilanza ex comma 344 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228 e Direttiva 2001/83/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 6 novembre 2001! Anche l'obbligo di prescrizione **Ricetta Ripetibile Limitativa disposta dall'art. 91 e ss. Decreto Legislativo 24 aprile 2006, n. 219** - Attuazione della **direttiva 2001/83/CE**.**

¹⁴ <https://www.senato.it/1110>

¹⁵ <https://www.salute.gov.it/portale/nuovocoronavirus/dettaglioFaqNuovoCoronavirus.jsp?lingua=italiano&id=257>

¹⁶ https://www.iss.it/rapporti-covid-19/-/asset_publisher/btw1J82wtYzH/content/id/5659920

3) Gli Atti normativi internazionali.

Eppure *la Risoluzione del Consiglio d'Europa n. 2361/2021 del 27 gennaio 2021, che dispone, tra le altre cose: “Informazione e somministrazione dei vaccini: al fine di garantire un elevato livello di adesione, si invitano gli Stati a una corretta campagna di informazione, soprattutto relativa alla non obbligatorietà del vaccino, alla sua sicurezza e ai possibili effetti indesiderati, in modo da assicurare una scelta consapevole e libera, senza alcuna forma di discriminazione o svantaggio per coloro che decideranno di non sottoporsi al vaccino, sottolineando che eventuali certificazioni vaccinali dovrebbero avere solo lo scopo di monitoraggio”.*

*In data 14/06/2021, il Parlamento Europeo e il Consiglio hanno emanato il Regolamento (UE) 2021/953 su un quadro per il rilascio, la verifica e l'accettazione di certificati interoperabili di vaccinazione, di test e di guarigione in relazione alla COVID-19 (certificato COVID digitale dell'UE) per agevolare la libera circolazione delle persone durante la pandemia di COVID-19 (Gazzetta ufficiale dell'Unione europea L 211/1 del 15/06/2021), e in data 05/07/2021, successiva rettifica come di seguito: ” E' necessario evitare la discriminazione diretta o indiretta di persone che non sono vaccinate, per esempio per motivi medici, perché non rientrano nel gruppo di destinatari per cui il vaccino anti COVID-19 è attualmente somministrato o consentito, come i bambini, o perché non hanno ancora avuto l'opportunità di essere vaccinati **o hanno scelto di non essere vaccinate. Pertanto...**”.*

I dirigenti di Stato ivi anche gli Avvocati dello Stato (che a differenza degli Avvocati del Libero Foro sono pagati a carico del bilancio pubblico), rivestono qualifica di “Agenti dello Stato Italia in riferimento al diritto comunitario con primazia dello stesso su quello interno con obbligo di attuazione non solo del Regolamento UE 2021/953, considerando n. 36, come rettificato, ma di norme interazionali, ivi il giudicato CEDU del 2002 (trattamenti disumani e degradanti). La legge 15 luglio 1966 n. 604, art. 3, non poteva non essere attuata come “dritto di ripescaggio”, anche per il telelavoro. Nessuno di detti Dirigenti di Stato (con esclusione dei Dirigenti di Frontiere) era in possesso della qualifica di USMAF, giusto art. 10 Regolamento UE 2021/953.

4) I principi di diritto della Corte Costituzionale.

La Sentenza della Corte Costituzionale n. 15/2023: “La scelta operata di non prevedere per i lavoratori, esercenti le professioni sanitarie o operatori di interesse sanitario, o impiegati in strutture residenziali, socio-assistenziali e socio-sanitarie, che avessero deciso di non vaccinarsi, un obbligo del datore di lavoro di adibizione a mansioni anche diverse, a differenza di quanto invece stabilito per coloro che dovessero omettere o differire la vaccinazione a causa di accertato pericolo per la salute o per il personale docente ed educativo della scuola, non risulta contraria ai principi di eguaglianza e di ragionevolezza.”, e continua la Corte: “Posto cioè che l'erogazione dell'assegno alimentare rappresenta per il datore di lavoro un costo netto, senza corrispettivo, non è irragionevole che il legislatore ne faccia a lui carico quando l'evento impeditivo della prestazione lavorativa abbia carattere oggettivo, e non anche quando l'evento stesso rifletta invece una scelta - pur legittima - del prestatore d'opera”! La Corte Costituzionale ha fatto salvo il diritto di “repêchage” e la legittimità del non vaccinarsi quale diritto inalienabile e indisponibile per il datore di lavoro.

5) Conclusioni

I Dirigenti Scolastici avrebbero dovuto attare il “diritto di ripescaggio” anche a mezzo telelavoro, non svilendo l'inumano decreto-legge 111/21 mantenendo in servizio il Personale sospeso sin dal 01/09/2021, anche in virtù di obblighi Comunitari, oltre che da giudicati della Corte Europea per la salvaguardia dei diritti e delle libertà dell'uomo, giusto diniego di vaccinazione! Chi pagherà i danni dei sospesi? Lo Stato?

DIRITTO TRIBUTARIO

Più tempo per la “rottamazione automatica” delle cartelle fino a euro 1.000,00, verrà ricompreso ora anche il capitale per gli enti diversi dalle amministrazioni statali.

*Anna Fiore*¹⁷

1. Conversione in legge Decreto mille proroghe in legge 14 febbraio 2023 n.14. 2. Enti diversi da quelli Statali “rottamazione” fino a euro 1.000,00 anche per capitale sanzioni ed interessi. 3. Annullamento ruoli fino a euro 1.000,00 per le amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali. 4. Proroga della presentazione delle domande per la definizione delle cartelle previste dalla “rottamazione quater” per le domande da presentare. 5. Conclusioni.

1. Conversione in legge decreto mille proroghe in legge 14 febbraio 2023 n.14.

Con la conversione in legge del c.d. Decreto Milleproroghe il D.L. n. 197 del 29/12/2022 è stato convertito con modifiche nella legge n. 14 del 24/02/2023 con la possibilità per “l’annullamento automatico” delle cartelle esattoriali fino all’importo di euro 1.000,00.

E’ stato posticipato al **30 aprile 2023 l’annullamento automatico** dei debiti **fino a 1.000,00 euro**. E ciò per effetto che con la legge di conversione n. 14/2023, del D.L. n. 198/2022, è stato aggiunto l’art. 3-bis, il quale, al comma 1, lett. d), e) ed f), modifica i commi 222 e 230 dell’art. 1 della Legge di Bilancio 2023 del 29/12/2022 n. 197, ed ha inserito i commi da 229-bis a 229-quater.

2. Enti diversi da quelli Statali “rottamazione” fino a euro 1.000,00 anche per capitale sanzioni ed interessi.

Sono state previste ulteriori novità per quanto riguarda gli enti territoriali, che possono aderire o meno allo stralcio delle cartelle fino al 31 marzo 2023, adottando i relativi provvedimenti.

Prima della conversione in legge del decreto mille proroghe n. 14/2023 era previsto per gli enti diversi **dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali che al 31 gennaio 2023** avessero adottato le relativa delibera, l’annullamento automatico **limitatamente** alle somme dovute, al 1° gennaio 2023, a titolo di **interessi per ritardata iscrizione a ruolo, di sanzioni e di interessi di mora** di cui

¹⁷ Dottoressa Commercialista- revisore legale

all'art. 30, c. 1, D.P.R. n. 602/1973, restando dovute le somme a titolo di capitale, rimborso delle spese per le procedure esecutive e notifica delle cartelle di pagamento. Tali enti possono decidere, con provvedimento adottato nelle forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, di **non aderire alla sanatoria**.

Con l'introduzione dell'art. 3/bis al D l. 198/2022 ad opera della legge di conversione n. 14/2023, che a sua volta ha inserito all'art. 1 della legge di bilancio 2023 n. 197/2022 i commi da 229-bis a 229-quater, è stata prevista l'opportunità anche per i ruoli affidati dagli enti diversi **dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali**, ed anche se non è stato adottato entro il 31 gennaio 2023 il precedente provvedimento di annullamento delle sole sanzioni ed interessi. Gli enti possono decidere, entro il **31 marzo 2023**, di adottarlo comunque o, in alternativa, optare per l'**adesione integrale alla sanatoria** facendovi, così, rientrare anche le somme dovute per capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni risultanti dai singoli carichi da essi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015. E per tale comunicazione l'Agenzia delle entrate - Riscossione ha già approvato due appositi modelli distinti che possono utilizzare tali enti.

Così le sanzioni amministrative, comprese quelle per multe stradali (di cui al D.lgs.285//92), diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali.

Lo sconto riguarda i soli interessi, comunque denominati (in particolare quelli ex art. 27, c. 6, L. n. 689/1981 e art. 30, D.P.R. n. 602/1973), mentre restano dovute sanzioni, spese per le procedure esecutive eventualmente avviate e notifica della cartella di pagamento.

3. Annullamento ruoli fino a euro 1.000,00 per le amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali.

Tutti i carichi dei ruoli affidati all'agente della riscossione **dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali** sono automaticamente annullati i debiti fino a euro 1.000,00 relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e

dagli enti pubblici previdenziali, anche se già inclusi nella cd. "rottamazione-ter" o nel cd. "saldo e stralcio"¹⁸.

Più precisamente, tale annullamento - effettuato, per espressa disposizione dello stesso comma 222, alla data del 31 marzo 2023 - ha ad oggetto l'importo residuo del debito calcolato al momento dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2023 (1° gennaio 2023) e comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati dalle predette amministrazioni agli agenti della riscossione nel periodo 2000-2015.

Il comma 223 dispone espressamente, per i crediti oggetto di annullamento automatico, **la sospensione della riscossione fino alla data di annullamento.**

Per quanto riguarda le spese per le procedure esecutive e le spese di notificazione della cartella di pagamento previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, relative alle quote, erariali e non, diverse da quelle di cui all'articolo 4, comma 1, del d.l. n. 119 del 2018 e all'articolo 4, comma 4, del d.l. n. 41 del 2021, si prevede, ai fini del loro rimborso (da effettuarsi, a decorrere dal 20 dicembre 2023, in dieci rate annuali, con onere a carico del bilancio dello Stato), che l'agente della riscossione presenti, entro il 30 settembre 2023, sulla base dei crediti risultanti dal proprio bilancio al 31 dicembre 2022, e fatte salve le anticipazioni eventualmente ottenute, apposita richiesta al Ministero dell'economia e delle finanze.

Al fine che operi l'annullamento automatico si dovrà tenere conto:

- data di riferimento per l'individuazione del valore del debito: **1° gennaio 2023** (data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023);
- valore del debito: **€ 1.000,00** dato da capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni (non si considerano: aggi di riscossione, interessi di mora e eventuali spese di procedura). In presenza di più carichi nella stessa cartella esattoriale ci si riferisce all'importo del singolo carico. Sono sanabili anche i carichi scesi sotto il limite di € 1.000,00 per effetto di pagamenti parziali o sgravi;
- periodo di affidamento del carico agli Agenti della riscossione: **dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015** (conta la data di affidamento all'Agente della riscossione non quella della cartella esattoriale);

¹⁸ Agenzia delle Entrate - Circolare 27/01/2023, n. 2/E punto 8. Stralcio dei debiti fino a euro 1.000 affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 (commi da 222 a 230).

- data entro la quale i ruoli devono essere annullati dall'Agente della riscossione: **30 aprile 2023**.

Dovendo considerare che le somme eventualmente versate dal contribuente entro il 30 aprile 2023 restano definitivamente acquisite e non possono essere rimborsate.

Così saranno annullabili anche i debiti confluiti in una delle rottamazioni dei ruoli (art. 3, D.L. n. 119/2018; art. 1, c. da 184 a 198, L. n. 145/2018 e art. 16-bis, D.L. n. 34/2019).

L'annullamento dei debiti fino a euro 1.000,00 non si applica ai debiti relativi ai carichi recanti:

- somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato (art. 16 regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015);

- crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti – art. 3, comma 16, lett. b), del d.l. n. 119 del 2018-;

- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna (di cui all'articolo 3, comma 16, lett. c), del d.l. n. 119 del 2018;

- risorse proprie tradizionali previste dall'art. 2, par. 1, lett. a), delle decisioni 2007/436/CE, EURATOM del Consiglio, del 7/06/2007, e 2014/335/UE, EURATOM del Consiglio, del 26/05/2014 e 2020/2053/UE, e EURATOM del Consiglio, del 14 dicembre 2020;

- Iva riscossa all'importazione.

Infine, in considerazione di quanto stabilito dal comma 230, dal 1° gennaio al 30 aprile 2023 è sospesa la riscossione dell'intero ammontare dei debiti indicati dai commi 227 e 228 e non si applicano a tali debiti gli interessi di mora; ciò anche relativamente ai debiti risultanti dai carichi fino a euro 1.000,00 affidati all'agente della riscossione nel periodo 2000-2015 dagli enti creditori di cui al comma 227, che adottino, entro il 30 marzo 2023, un provvedimento di non applicazione delle disposizioni di annullamento.

Essendo previsto l'**annullamento automatico** dei carichi che possono fruire della sanatoria è disposta la **sospensione** della relativa riscossione a partire **dal 1° gennaio 2023 e fino al 30 aprile 2023**, e ciò è stato previsto dal nuovo comma 229-ter¹⁹ in vigore dal 28/02/2023, che ha previsto specificatamente che: *“Fino alla data del 30 aprile 2023 è*

¹⁹ Comma inserito dall'art. 3-bis, comma 1, lett. e), D.L. 29 dicembre 2022, n. 198, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 febbraio 2023, n. 14.

sospesa la riscossione dei debiti di cui al comma 229-bis”, così anche per gli enti diversi da quelli statali.

In pratica l'Agente della riscossione:

- 1) procede all'annullamento automatico dei ruoli che possono beneficiare dello stralcio, ivi inclusi quelli eventualmente indicati nell'istanza per l'adesione alla rottamazione quater;
- 2) comunica all'ente impositore, su supporto magnetico ovvero in via telematica, in conformità alle specifiche tecniche di cui all'allegato 1 al D.M. 15 giugno 2015, l'**elenco dei carichi annullati** così che questo possa procedere alla relativa cancellazione dalla propria contabilità. Tale operazione non può comportare oneri aggiuntivi a carico dell'ente impositore;
- 3) ha diritto al rimborso, a carico del bilancio dello Stato, delle spese per procedure esecutive e notificazione della cartella di pagamento. A tal fine, esso deve presentare entro il 30 settembre 2023 sulla base dei crediti risultanti dal proprio bilancio al 31 dicembre 2022, e fatte salve le anticipazioni eventualmente ottenute, apposita richiesta al Ministero dell'economia e delle finanze. Il rimborso viene effettuato a partire dal 20 dicembre 2023 in dieci rate annuali.

4. Proroga della presentazione delle domande per la definizione delle cartelle previste dalla “rottamazione quater” per le domande da presentare.

Con comunicato stampa il Ministero delle Finanze del 21 aprile 2023, ha anticipato una norma di prossima emanazione che stabilirà una importante proroga che riguarda invece le domande per la definizione agevolata prevista dalla Legge di bilancio 2023.

Diversamente dalla c.d. rottamazione automatica, che come rappresentato procede direttamente l'ADER, per questa definizione invece è il contribuente che effettua la domanda di definizione. Il MEF ha anticipato che ci saranno 2 mesi in più per presentare le dichiarazioni di adesione alla speciale procedura "Rottamazione-quater" delle cartelle, prevista dalla legge di bilancio 2023 (articolo 1, commi da 231 a 252).

Il nuovo termine per la presentazione delle domande all'Agenzia delle entrate-Riscossione passa, infatti, dal 30 aprile al 30 giugno 2023. Conseguentemente è differito al 30 settembre 2023 (invece del 30 giugno 2023) il termine entro il quale l'Agenzia delle entrate-Riscossione trasmetterà, ai soggetti che hanno presentato le suddette istanze di adesione,

la comunicazione delle somme dovute per il perfezionamento della definizione agevolata. Così slitteranno di 2 mesi i pagamenti che verranno definiti in una prossima disposizione che stabilirà che la scadenza per il pagamento della prima o unica rata originariamente fissata al 31 luglio 2023 slitta così **al 31 ottobre 2023**.

5. Conclusioni.

L'automatismo voluto dal legislatore conduce ad uno snellimento delle procedure per i contribuenti, che non dovendo richiedere nulla all'Agente della Riscossione, in automatico quest'ultimo provvederà ad annullare le relative cartelle evitando così dimenticanze o errori involontari del contribuente che potrebbe incorrere dovendo agire in prima persona. Si deve solo sperare che non ci siano incongruenze “nelle procedure software automatiche” di ADER così da semplificare “la vita” ai contribuiti ed agli stessi dipendenti di ADER

DIRITTO ALLA SALUTE -ALIMENTARE

Farina di insetti e/o vermi. Aspetto giuridico. (parte giuridica) I Parte

*Giarrizzo Mauro*²⁰

Il non sapere ciò che tuttavia si intuisce, e che comunque si vuole conoscere, anche per curiosità, è argomento da confutare soprattutto per prodotti trasformati con farina di insetti e/o di vermi.

Spesso, le persone sono costrette a dover scegliere tra la qualità del cibo e il suo costo. Nella nostra società al buono si associano i ricavi! Eppure, si dovrebbe mangiare cibo sano poiché i destinatari sono le PERSONE! Tutti siamo commercializzabili e usati come merce di scambio! Dal 1992, grazie all'incontro segreto sul panfilo Britannia, di speculatori, tutta l'industria pubblica italiana fu svenduta! Oggi, dopo anni, lo stesso soggetto è tornato a depredare il risparmio privato italiano! Ci hanno costretti a credere a oggi sorta di emergenza, creata ad hoc, per gettare, nel panico, il Popolo Sovrano. La problematica inerente all'uso smodato delle risorse naturali, per taluni, è diventata altra emergenza e in essa si è inserita quella alimentare! Il tutto per arrivare a smerciare farine di insetti o di vermi, ma si continua a estrarre terre rare per creare accumulatori di energia alternativa!

Scopo della ricerca, non esaustiva, per la mole di materiale che si potrebbe trovare anche in letterature giuridica, è quello di poter capire, analizzando le fonti normative, se assumere cibi, trasformati da farine non cerealicole, cioè da insetti e/o da vermi, sia salubre per l'essere umano!

L'Italia, con il Trattato del 1957, e successive modificazioni, ci ha condotto ad avere, una armonizzazione legislativa, anche a mezzo dell'intervento giuridico.

Va da sé che, detta armonizzazione, ha capacità di incidere anche direttamente (per esempio a mezzo di Regolamenti UE che sono immediatamente esecutivi nell'area euro giusta art. 288 trattato funzionale unione Europea), nel nostro quotidiano!

Seconda l'U.E., con cibo derivato da farina di insetti e/o di vermi, e diverso da quello che si ingerisce quotidianamente, le persone dovrebbero nutrirsi! E questo anche grazie a ciò

²⁰Specialista in Professioni Legali

che nella filiera agroalimentare succede: Si apprende notizia che gli insetti, vengono raccolti e macinati in costanza di ogni produzione agricola! Ma anziché potenziare l'igiene e profilassi, anche in detti settori, si pensa bene di voler autorizzare l'uso di farina di insetti per alimenti. Nulla viene detto sulla salute dell'essere umano (giusta art. 32 Costituzione) che ha un apparato digerente diverso da quello degli altri animali! Ma la "Chitina", polisaccaride che si trova negli insetti e in vari vermi, è cancerogena per l'essere umano?

Nella legislazione italiana, (fino 25 gennaio 2023²¹) che attualmente disciplina in Italia la produzione delle diverse tipologie di farine e di paste Legge n. 580/67, come modificata dal DPR n. 187/2001 non sono contemplano le farine di animali²² e loro derivati.

Da quanto detto, per poter ingerire cibi costituenti farina di insetti e/o vermi, occorrono dei passaggi giuridici che sono stati introdotti con regolamento UE, senza rivalutare le tradizioni costituzionali, di cui all'art. 6²³ trattato UE, pare una forzatura per il nostro Ordinamento giuridico. UE. Si precisa che fino a prova contraria, l'Ordinamento Giuridico Italiano, si uniforma alle disposizioni comunitarie e/o di rango internazionali, ma a condizione che dette norme non siano considerati dei controlimiti²⁴ per lo stesso Ordinamento. Infatti, << ...omissis... e deve quindi escludersi che siffatte limitazioni, concretamente puntualizzate nel Trattato di Roma - sottoscritto da Paesi i cui ordinamenti si ispirano ai principi dello Stato di diritto e garantiscono le libertà essenziali dei cittadini -, possano comunque comportare per gli organi della C.E.E. un inammissibile potere di violare i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale, o i diritti inalienabili della persona umana..>>

L'insegnamento della Corte Costituzionale, negli anni 73, dichiarava che nel caso di violazione di Principi Fondamentali, (la vita, la Salute, il Lavoro, etc.), la medesima Corte sarebbe intervenuta a tarare il tiro, salvo, poi, a volersi defilare per il sindacato di legittimità costituzionale sui Regolamenti, che oggi, dopo la modifica dell'art. 117 Costituzione, avvenuta a seguito di Legge Costituzionale n. 3/21, diviene diritto indisponibile per il Collegio Costituzionale! Oggi, a distanza di cinquant'anni, detti principi non solo sono stati scardinati, ma è cambiata la valenza etica dei soggetti chiamati a sindacare detto

²¹<https://www.ilsole24ore.com/art/ue-scattato-via-libera-vendita-farina-grilli-AETSMRZC>

²²<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A32023R0005>

²³https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6:0017_01/DOC_1&format=PDF

²⁴www.consulta.t sentenza 183/73

scrutinio.

Dunque, l'Unione Europea armonizza anche le norme per l'introduzione di farine di tipo animale, per la successiva trasformazione in cibo. Già il Regolamento di esecuzione (UE) 2017/2470 della Commissione, del 20 dicembre 2017, che istituisce l'elenco dell'Unione dei nuovi alimenti²⁵ detta disposizioni per “(1) La libera circolazione di alimenti sicuri e sani (che - ndr) costituisce un aspetto fondamentale del mercato interno e contribuisce in maniera significativa alla salute e al benessere dei cittadini nonché ai loro interessi sociali ed economici. Le disparità tra le legislazioni nazionali concernenti la valutazione della sicurezza e l'autorizzazione dei nuovi alimenti ostacolano la libera circolazione degli alimenti, creando incertezza giuridica e condizioni di concorrenza sleale.”

Ma se per alimenti sicuri e sani, quale aspetto fondamentale per il benessere e la salute, senza che si creassero disparità, si deve contemplare la “Locusta migratoria congelata, essiccata e in polvere (macinata) quale nuovo alimento essiccata e in polvere sotto forma di snack e come ingrediente alimentare in una serie di prodotti alimentari destinati alla popolazione in generale”, o la farina di grillo, a parere di chi scrive, pare che sia alquanto poco consono ingerire, detti prodotti alimentari, per il sistema biologico degli esseri umani.

Sin quando alimenti, prodotti da farine di animali, siano cibo da mangiare, essi potranno essere commercializzati tenendo conto del fatto che l'essere umano ha un apparato digerente diverso da quello degli uccelli e/o degli animali in genere. Ma l'Europa ha modificato l'apparato digerente degli esseri umani? Non si può essere succubi dei brevetti industriali!

L'Unione Europea, detta requisiti non meritevoli per l'essere umano. L'Unione Europea, con lo slittamento, in negativo, contra alcuni dei suoi valori cardini, ivi la LIBERTA' sta perdendo la rotta!

Partendo dall'assunto che, oggi, l'Unione Europea, impone sacrifici, (con dei regolamenti assurdi e indegni), il controlimite disposto dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 183/75, può essere argomentato dal fatto che la Costituzione, non prescrivendo direttamente di alimentazione, impone, in modo categoria il diritto alla SALUTE e con il limite invalicabile della DIGNITA', (art. 32 Costituzione), Il proprio ministro della Salute,

²⁵GU L 351 del 30.12.2017, pag. 72

dovrebbe essere un baluardo per la tutelare la salubrità pubblica. La legislazione emergenziale, in sfregio alla medesima Costituzione che nulla dispone di emergenza sanitaria, giusta le Sentenza dei Giudici d'Italia (Pisa, etc.), ha coartato ogni italiano in grado di discernere il vero dal falso!

Come può essere ingerita farina di insetti e/o di vermi, se l'organismo umano non è in grado di deglutire la chitina, quale sostanza rinvenibile negli insetti o nei vermi?

Partendo dagli effetti indesiderati, il polisaccaride, ad avviso di chi scrive, non dovrebbe essere ingerito in alcuna misura, poiché gli studi non dimostrano controindicazioni capaci di poter confermare che l'ingerenza di prodotti derivati da farina di insetti e/o di vermi trasformata in cibo con polisaccaride sia in grado di arrecare beneficio. Tuttavia, non riesco a capire perché, la ricerca si sposti verso qualcosa che già appartiene al passato anteriore. Si è detto che, ab origine, gli esseri umani si nutrivano di insetti! Poi si è passato a allevare ogni genere di prodotto capace di poter nutrire l'essere umano! Non mi si racconti del risparmio di risorse, poiché per creare la macchina elettrica in sostituzione di quella a diesel/benzina/gpl, non solo stanno demolendo l'ecosistema dei luoghi ove si trovano terre rare per estrarre minerali per l'accumulo di energia per far muovere l'auto, ma si arca maggior danno ai bambini che, per 5 euro al giorno, devono portare fuori la quantità di materiale utile a creare una batteria, con buona pace per il diritto di studiare degli stessi ragazzi! Se creare bisogni inutili può far star bene gli usurai allora io mi schiero con gli ULTIMI!

Se da una parte l'effetto del polisaccaride potrebbe avere una interessante divulgazione medica, dall'altra parte, occorre pensare che la cottura di piccoli vermi, non consente di poter essere in grado di sapere se essi siano stati epurati da patogeni, stante il fatto che essendo piccoli possono bruciarsi e creare ulteriori danni cancerogeni allo stomaco.

Le farine di insetti e/o di vermi sono cancerogene! Bisognerebbe studiare la biochimica di ogni specie di "insetto alimentare" per capire cosa e quanto si rischia.

Concludendo, per chi scrive, pare che la scienza, soprattutto quella mirata a creare bisogni inutili, come l'uso di farine derivanti da insetti o vermi, sia solo uno spreco di risorse economiche, vuoi perché porterebbe l'essere umano indietro di milioni di anni, con lo riprogrammare il gene cosiddetto "CHIA" e perché ciascun popolo ha le proprie origini. Gli occidentali dovrebbero pensare a creare diritto capace di essere osmosi per tutti e non

per i soliti speculatori di fama mondiale! La ricerca, per la creazione di scenari inutili, è possibile, ma la salvaguardia della vita umana è punto di diritto inalienabile!

Per di più la libera ricerca medica scopre altre soluzioni che inducono a non consumare farina di insetti e/o vermi, giuste osservazioni dello studio condotto dalla Dott.ssa Eva Intagliata, pubblicato in questa rivista Giuridica.

DIRITTO ALLA SALUTE ALIMENTARE

Le farine di insetti hanno effetti sulla salute dell'uomo? (parte scientifica) II parte

*Eva Intagliata*²⁶

Nell'ottica della teoria malthusiana della sovrappopolazione mondiale e della emergenza climatica, in vista di una presunta carenza alimentare e dell'aumento di anidride carbonica ambientale, vediamo affacciare sulle nostre tavole un nuovo tipo di alimento, chiamato "novel food" o "iperproteico", cioè l'insetto e il verme, proposti quale uno dei migliori alimenti in termini di apporto proteico, minerale e di antiossidanti²⁷. Essendo disponibile nell'ambiente in grande quantità, si pensa che possa supplire al presunto aumento di richiesta alimentare da parte di una popolazione mondiale in crescita²⁸. Detto ciò, è obbligo fare una riflessione sul perché i Paesi poveri che da secoli si nutrono di insetti e di vermi, soffrano ancora la fame e la denutrizione.

Inoltre, si ritiene che l'introduzione nella nostra catena alimentare di questi animali abbassi le emissioni di anidride carbonica e il consumo di acqua²⁹.

Nel rispetto dell'ambiente, si deve anche considerare il fatto che per produrre un alimento, essendo gli insetti ed i vermi di piccole dimensioni, occorre ucciderne in grande quantità. Questo potrebbe influire negativamente sull'ecosistema, in quanto ogni animale ha il suo compito nel mantenere l'equilibrio ecologico e la sua carenza può portare a danni biologici e naturali³⁰. Ultimamente, infatti, si è sensibilizzata la coscienza pubblica sul problema che l'eventuale carenza delle api, uno degli insetti impollinatori, potrebbe avere sulla disponibilità alimentare. Inoltre, i recenti risultati delle scienze neurofisiologiche, neuroanatomiche e comportamentali sugli insetti e sugli invertebrati richiedono cautela nel negare la coscienza e quindi la probabilità della presenza di dolore e sofferenza agli insetti³¹.

²⁶ Medico Chirurgo Specialista in Chirurgia Generale Dottore di Ricerca in Biomedicina Traslazionale

²⁷ D'Antonio et al., 2021; Nino et al., 2021; Zielinska et al., 2021; Mancini et al., 2019; Musindire et al., 2016

²⁸ Doi et al., 2021; Liceaga et al., 2022; Djouadi et al., 2022; Kooh et al., 2020; Poma et al., 2017

²⁹ Raheem et al., 2019; Toti et al., 2020; Berger et al., 2018; Park et al., 2019

³⁰ Raheem et al., 2019, ⁵ Pali-Scholl et al., 2019

³¹ Raheem et al., 2019, ⁵ Pali-Scholl et al., 2019

Questo apre un dibattito di grande importanza sulla sicurezza di introdurre nell'alimentazione questi animali che sono stati sempre classificati come portatori di tossinfezioni, e alla cui ingestione l'organismo della popolazione Occidentale non è abituato.

Il problema verte essenzialmente su tre punti: stabilire se gli insetti contengano sostanze tossiche o che diventano tossiche dopo trattamento termico, se contengono patogeni per l'uomo che possano essere sicuramente neutralizzati prima del consumo, e se sono tollerati dal sistema immunitario della popolazione che non è abituata ad ingerirli. Per alcuni pericoli, viene evidenziata la necessità di ulteriori prove.

Ad oggi, l'Europa ha autorizzato il consumo di solo tre tipi di insetti: le tarme della farina, le locuste migratorie e i grilli domestici.

Allo scopo di stabilire la sicurezza di questo nuovo tipo di alimento, l'attenzione è innanzitutto caduta sulla sostanza che è forse più rappresentata negli insetti, cioè la chitina, molecola che costituisce il guscio (l'esoscheletro) degli insetti.

La chitina, dal punto di vista chimico è un polisaccaride costituito da più unità di N-acetilglucosammina legate tra di loro con lo stesso legame con cui sono collegate le unità di glucosio che formano la cellulosa. Pertanto, la chitina può essere considerata al pari di una cellulosa vegetale, nella quale al gruppo ossidrilico su ogni monomero sia stato sostituito un gruppo di acetilammina. Pertanto, per quanto riguarda la digeribilità della chitina, essa risulta molto probabilmente scarsamente digeribile, in quanto l'essere umano è sprovvisto degli enzimi che scindono la cellulosa per digerirla. Probabilmente il problema della digeribilità non verrebbe superato trasformando l'insetto o il verme in farina.

Occorre precisare che la chitina è composta da una maglia di N-acetilglucosammina, una sostanza presente anche all'interno della cellula umana, quale precursore di proteine glicosilate e lipidi, di cui ne regola la produzione con meccanismi non ancora precisati. Un supplemento alimentare di tale trasmettitore cellulare potrebbe avere conseguenze sull'omeostasi cellulare. Essendo i dati legati alla alimentazione con insetti e vermi

scarsamente disponibili, si auspica che studi specifici su ampia popolazione siano sviluppati³².

Esistono però problematiche allorquando gli insetti debbano essere introdotti nella catena alimentare.

Gli insetti potrebbero contenere alcuni antinutrienti, cioè composti che si formano con processi di degradazione, conservazione, cottura ecc. che impediscono o rendono più difficile l'assorbimento dei nutrienti. Tra questi, il principale è la chitina, che ha un effetto negativo sulla digeribilità e l'impiego delle proteine. Altri esempi di sostanze antinutrienti sono i fitati e gli ossalati, che riducono l'assorbimento di minerali come il calcio, lo zinco, il manganese, il ferro e il magnesio. Per cui anche se gli insetti ed i vermi vengano elogiati come alimento ricco di questi elementi, dubbi sorgono sul loro effettivo assorbimento e sulla biodisponibilità.

Molti Autori in Letteratura riportano che gli insetti possano essere contaminati da sostanze tossiche presenti sia in natura sia come conseguenza del loro allevamento e trattamento a fine alimentare³³. Non tutte le sostanze tossiche o cancerogene si volatilizzano con la cottura, specie se diventano solide. Alcune tossine potrebbero divenire molto più biodisponibili a seguito dell'allentamento dei legami che avvengono col calore.

Micotossine e aflatossine possono contaminare i cibi prodotti dalla elaborazione di insetti e vermi durante la conservazione, tossine che vengono eliminate mediante ricorso a sostanze nocive per l'uomo, quali i solventi³⁴, la cui presenza nel prodotto finale non è stata discussa.

Tra le sostanze contaminanti che si trovano frequentemente negli insetti vi sono alcuni metalli pesanti (come piombo, appunto, rame e cadmio) e pesticidi³⁵.

Casi di patologie correlate alle tossine presenti negli insetti e nei vermi destinati all'alimentazione, sono stati riportati in Letteratura.

³² Bessa et al., 2020; Raheem et al., 2019; Testa et al., 2017; Greenhalgh et al., 2019; EFSA, 2018

³³ Rumpold et al., 2013; Poma et al., 2017; EFSA, 2021; Marzoli et al., 2022; Poma et al., 2021

³⁴ Pradanas-Gonzales et al., 2021; Musundire et al., 2016

³⁵ Poma et al., 2017

Un'attività abbastanza elevata di una tiaminasi relativamente resistente al calore è stata rilevata nelle pupe di un baco da seta africano *Anaphe spp.*, che fu la presunta causa di un'atassia stagionale e di un'alterazione della coscienza nei nigeriani³⁶.

Nel 2007, ad esempio, diversi bambini e donne incinte della comunità di Monterrey (California) si intossicarono mangiando cavallette importate dal Messico che presentavano alti livelli di piombo.

Gli insetti possono essere contaminati da alcuni batteri come la salmonella, l'*Escherichia coli* o il *Campylobacter*, o da parassiti come nel caso di mosche e scarafaggi, nei quali sono stati ritrovati diversi tipi di protozoi e elminti in varie fasi di sviluppo³⁷.

La soluzione in questi casi consisterebbe nella cottura, perché le alte temperature eliminano o riducono la presenza di microorganismi patogeni. Qui sorge un problema non indifferente. Essendo gli insetti molto piccoli, la cottura alla quale verrebbero sottoposti, che deve essere breve per non bruciarli, sarebbe sufficiente per uccidere i patogeni che essi contengono?

Nyangena et al. ha sottolineato il fatto che la sola essiccazione in forno ha leggermente abbassato le popolazioni batteriche, nonché i lieviti e le muffe, in 4 tipi di insetti³⁸. Grabowski et al. sostiene che, nonostante le tecniche moderne (es. liofilizzazione) aggiunte ai metodi tradizionali (sgusciatura, bollitura, essiccazione al sole o tostatura), i microrganismi presenti nei vermi e negli insetti vengono inattivati anziché uccisi e, una volta reidratati, molti tornano agli stadi vegetativi. La conta batterica rimane quindi alta³⁹.

Casi di eritemiasi, una parassitosi causata dall'ingestione di insetti crudi o poco cotti (cavallette e grilli) che ospitano le metacercarie, sono stati registrati in Brasile e riportati in Letteratura⁴⁰.

Congelare gli insetti per eliminare il rischio contaminazione, non è una soluzione sicura, perché il freddo dei comuni congelatori ha solitamente un effetto inibente la

³⁶ Nishimune et al., 2000

³⁷ Hernandez-Flores et al., 2015

³⁸ Nyangena et al., 2020

³⁹ Grabowski et al., 2017

⁴⁰ Pinto et al., 2016

moltiplicazione del parassita, che rimarrebbe pertanto vitale ma quiescente all'interno dell'insetto, pronto a replicarsi e ad acquisire la virulenza non appena le condizioni ambientali diventano ideali.

Un altro rischio è quello relativo alle allergie, un tema ancora poco studiato: la sintomatologia associata al consumo di insetti è varia, e va dal semplice prurito allo shock anafilattico⁴¹.

Purtroppo, non disponiamo di molti dati provenienti da popolazioni che per fame o per tradizione, fanno degli insetti la loro alimentazione quotidiana pluriennale⁴². La popolazione del Terzo Mondo è la meno studiata dal punto di vista della salute visto che non dispongono né di monitoraggio attivo, né della giusta attenzione da parte del Mondo Occidentale.

Probabilmente si sorvolerà su queste problematiche, in vista della previsione che il mercato globale degli insetti commestibili raggiungerà gli 8 miliardi di dollari entro il 2030⁴³.

⁴¹ Chomchai et al., 2020, Chomchai et al., 2014, Francis et al., 2019; Ribeiro et al., 2018; Rumpold et al., 2013; Ndlovu et al., 2022; EFSA, 2022, Marzoli et al., 2022

⁴² van Itterbeeck et al., 2019; Marzoli et al., 2022

⁴³ Liceaga et al., 2022

TRIBUTI LOCALI

INESISTENTE L'INTIMAZIONE DI PAGAMENTO DEL CONCESSIONARIO RISCOSSIONE SENZA LA FIRMA DEL RESPONSABILE DELL'ENTE LOCALE

*Gregorio Pietro D'Amato*⁴⁴

1. Firma del funzionario dell'ente locale per avvisi di accertamento dei tributi. 2. Il visto di esecutività per i ruoli della riscossione dei tributi degli enti locali. 3. Prova della sussistenza del credito dell'Ente locale tra il RD 14 aprile 1910 n. 639, il novellato art. 7, comma 5/ bis D. lgs. 546/92 e l'art. 2697 c.c. 4. Il Concessionario titolare della legittimità per l'emissione di atti esattivi per i tributi locali. 5. Prova delle legittimità del Concessionario per l'esazione dei tributi locali. 6. Conclusioni.

1. Firma del funzionario dell'ente locale per avvisi di accertamento dei tributi.

Per gli Enti locali l'articolo 1, comma 162, della L. 27 dicembre 2006 n. 296 ultimo periodo stabilisce che: “..*Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato da l'ente locale per la gestione del tributo*⁴⁵”. Ed in particolare per l'IMU è stabilito che l'art. 1 comma 778 della legge 27 dicembre 2019 n.160 stabilisce che: “*Il comune designa il funzionario responsabile dell'imposta a cui sono attribuiti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività, nonché la rappresentanza in giudizio per le controversie relative all'imposta stessa*”. Nel caso poi in cui manchi il personale di qualifica dirigenziale, ai sensi dell'articolo 11, comma 4, D.lgs. 504/1992: è previsto che: “*Con delibera della giunta comunale è designato un funzionario cui sono conferiti le funzioni e i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale del 'imposta; il predetto funzionario sottoscrive anche le richieste, Rii avvisi e i provvedimenti, appone il visto di esecutività sui ruoli e dispone i rimborsi*”.

Pertanto, la nomina del funzionario responsabile che ha sottoscritto l'avviso di accertamento, deve risultare da apposito provvedimento di livello dirigenziale o da delibera della giunta comunale.

⁴⁴ Direttore scientifico, dottore commercialista, giornalista.

⁴⁵Per l'applicazione IMU l'art. 1 comma 776 della legge 27 dicembre 2019 n. 160 stabilisce che “Per tutto quanto non previsto dalle disposizioni di cui ai commi da 738 a 775, si applicano i commi da 161 a 169 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

La Corte di Cassazione ha anche chiarito che 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*” (Cfr., Cass. n. 14626/2000; Cass. n. 14195/2000; Cass. n. 17044/2013; Cass. n. 12781/2016; Cass. n. 19742/2012; Cass. n. 332/2016; Cass. n. 14877/2016; Cass. n. 15781/2017; Cass. n. “200/2018), o l'appartenenza dell'impiegato delegato alla carriera direttiva, cioè alla terza area funzionale dell'attuale sistema classificatorio del personale, per il caso trattato dalla Cassazione, delle Agenzie fiscali (Cfr., Cass. n. 27871/2018; Cass. n. 27873/2018) **CTP Napoli n. 8849, depositata il 17.06.2021.**

Infatti, è stato stabilito che: “*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, dal citato articolo 42, commi 1 e 3*”, Cfr.: **Cass. n. 14195/2000; Cass. n. 24492/2015.**

Pertanto, nel caso in cui il ricorrente contesti, anche in maniera generica, la sussistenza di tale potere della legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento ad emanare l'atto, è onere dell'Amministrazione che ha immediato e facile accesso ai propri dati di fornire la prova dell'esistenza della delega in capo al delegato (**Cass. n. 22800 del 2015; Cass. n. 18350 del 2016**). Pertanto: “*l'Ente locale è tenuto a provare la validità della sottoscrizione del funzionario responsabile, offrendo prova del provvedimento di nomina di livello dirigenziale o della delibera della giunta comunale*” Cfr., **Cass. n. 6697/2020**. 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 impositivo, 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 (**Cass. n. 1874 del 2014; Cass. n. 22800 del 2015**).

2. Il visto di esecutività per i ruoli della riscossione per i tributi degli enti locali.

Nel caso l'Ente locale a seguito del mancato pagamento spontaneo dei tributi dei propri contribuenti procede alla riscossione coattiva con la forma dell'esecuzione delle somme non corrisposte attraverso procedura coattiva alla riscossione degli importi non pagati. Per poter procedere alla riscossione dei tributi la lettera d) dell'art. 52 del D.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 dispone che: *“il visto di esecutorietà sui ruoli per la riscossione dei tributi e delle altre entrate è apposto, **in ogni caso**, dal funzionario designato quale responsabile della relativa gestione”*. Tale visto e la relativa sottoscrizione vanno posti a garanzia della regolarità dei ruoli nei confronti del contribuente e diviene pertanto elemento essenziale per la validità dello stesso atto. La Suprema Corte (**Cassazione n. 11992/02 - n. 19669/09, Cass. n. 864/95, Cass. n. 13587/92**) ha stigmatizzato la necessaria distinzione tra il procedimento che sovrintende alla emissione dell'ingiunzione da quello della cartella e ha evidenziato che la formazione ed emissione della ingiunzione ex R.D. 639/10 non segue lo stesso procedimento amministrativo; infatti, il funzionario responsabile, una volta che ha verificato la morosità del contribuente e che il tributo è divenuto certo, liquido ed esigibile, emette la singola ingiunzione a carico del contribuente moroso. Deve convenirsi che nella stessa ingiunzione, il funzionario deve apporre il cosiddetto visto di "esecutorietà o esecutività" che altro non è che l'attestazione che il credito è certo, liquido ed esigibile e sottoscrive la singola ingiunzione ed il visto. **Ove tale attestazione manchi non è neppure possibile emettere l'ingiunzione ex R.D. 639/10.** L'inciso **"in ogni caso"** sta a significare che tale visto va sempre apposto, anche per le gestioni in concessione. La qualificazione di elemento essenziale del visto di esecutorietà e della relativa sottoscrizione ad opera del funzionario responsabile del tributo comunale trova evidentemente, la sua origine esegetica, nell'obbligo di non pregiudicare il diritto di difesa del contribuente, che diversamente si vedrebbe privato della garanzia della regolarità dei ruoli, garanzia che, evidentemente, solo e soltanto il responsabile della gestione del tributo dell'Ente Locale può offrire e non anche il concessionario privato incaricato della gestione del servizio di riscossione. Sul punto della essenzialità del visto anzidetto, si rilevano diversi arresti della giurisprudenza di merito, tra i quali come è stato stabilito dalla CGT 2 grado Lazio sez. 11 n. 4163 del 28/09/2022, CTR Reggio Calabria n. 2856 del 02.11.2020; CTR Lecce de 16.07.2019, CTP Taranto, Sent. del 28 gennaio 2015, n. 304 CTR Piemonte, Sez. 14, Sent. n. 19 del 15 marzo 2011 e CTP Cosenza, Sent. n. 122 del 08/10/2003.

Per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato, degli enti territoriali e di altri enti pubblici specificamente indicati, la legge appresta lo speciale procedimento ingiunzionale disciplinato dal R.D. 14 aprile 1910, n. 634, nel quale è la stessa pubblica amministrazione che, per la tutela e la realizzazione del proprio credito, predispone il titolo esecutivo ed intima di conseguenza il precetto, realizzando i presupposti per procedere all'esecuzione forzata, salva l'opposizione del debitore.

Atteso l'ampio e generico riferimento alle "entrate patrimoniali" dello Stato e degli enti pubblici ivi considerati, contenuto nell'art. 1 del citato R.D. n. 634 del 1910, il suddetto procedimento ingiunzionale è applicabile non solo per le entrate strettamente di diritto pubblico, ma anche per quelle di diritto privato, e non riguarda necessariamente redditi di carattere periodico, potendo riferirsi anche ad un'entrata una tantum. Tuttavia, proprio perché l'ingiunzione, che cumula in sé le caratteristiche del titolo esecutivo e del precetto, trova il suo fondamento nel potere di autoaccertamento della pubblica amministrazione, essa esige come suo fondamentale presupposto che il credito in base al quale viene emesso l'ordine di pagare la somma dovuta sia certo, liquido ed esigibile, elementi questi che certamente sfuggono a qualunque potere di determinazione unilaterale dell'amministrazione, dovendo invece la sussistenza del credito, la sua determinazione quantitativa e le sue condizioni di esigibilità derivare da fonti, da fatti e da parametri obiettivi e predeterminati, rimanendo all'amministrazione un mero potere di accertamento dei detti elementi ai fini della formazione del titolo esecutivo (cfr. **Cass. n. 3902 del 1982, n. 736 del 1971, n. 2462 del 1969, n. 1950 del 1963**).

Ripercorrendo, per altro, quanto stabilito dalla **CTP Taranto, Sent. del 28 gennaio 2015, n. 304** si legge in sentenza: " *La necessaria sottoscrizione della ingiunzione ad opera del funzionario comunale è anche confermata dalla normativa generale in materia di atti amministrativi (qual'è anche l'ingiunzione ex R.D. 639/10) la cui mancanza comporta la inesistenza dell'atto medesimo per difetto di un elemento essenziale, quale appunto la sottoscrizione (TAR Catania 2883/11, TAR Lecce 825/11, TAR Venezia 2883/09, , TAR Napoli 7141/08, TAR Genova 169/07 e conf.)*. Questa commissione evidenzia inoltre: " *..e per analogia la necessità della sottoscrizione della ingiunzione da parte del funzionario, come previsto per i ruoli dall'art. 52, comma 5 lettera d) del D.lgs. 446/97 secondo cui "il visto di esecutività sui ruoli per la riscossione dei tributi e delle altre entrate è apposto, in ogni caso, dal funzionario designato quale responsabile della*

relativa gestione”, ovvero dal funzionario comunale responsabile del tributo, nella fattispecie che qui interessa.”

Di tenore analogo alla pronuncia succitata, anche la decisione della **CTP di Lecce Sez. V Sent. n. 2329 del 04 giugno 2015**, la quale risulta ancor più incisiva, se si considera che opera una dirimente puntualizzazione relativa al dato letterale della norma di cui all'art. 52, comma 5, lett. d) statuendo che: **“L’inciso “in ogni caso” sta a significare che tale visto va sempre apposto, anche per le gestioni in concessione.”**

La qualificazione di elemento essenziale del visto di esecutorietà e della relativa sottoscrizione ad opera del funzionario responsabile del tributo comunale trova evidentemente la sua origine esegetica nell'obbligo di non pregiudicare il diritto di difesa del contribuente, che diversamente si vedrebbe privato della garanzia della regolarità dei ruoli, garanzia che, evidentemente, solo e soltanto il responsabile della gestione del tributo dell'Ente Locale è deputato a “certificare”.

Visto di esecutiva necessario ed indefettibile anche alla luce della natura giuridica dell'atto di ingiunzione di cui all'art. 2 del R.D. n. 639/1910, di competenza del Responsabile o del Dirigente dell'apposito Ufficio o ente (locale e non) creditore, accentra la più alta espressione del potere di imperio dell'Amministrazione, posto che rappresenta uno strumento, quanto ai crediti di diritto privato, evidentemente derogatorio alla ordinaria procedura monitoria di matrice giurisdizionale, alla quale ultima è connessa la garanzia insita nella provenienza dell'atto dall'Autorità giudiziaria, a seguito di un sia pur sommario accertamento delle ragioni documentali del credito; e, quanto ai crediti di diritto pubblico, uno strumento fondato sull'analogia con il ruolo, ma che concentra su di sé già anche gli effetti propri della successiva cartella di pagamento e che è, pertanto, previsto dall'ordinamento a favore di Amministrazioni dello Stato di altri enti dalla indiscussa natura pubblica.

L'ingiunzione fiscale costituiva e costituisce tuttora, infatti, uno strumento impositivo derogatorio ed eccezionale, messo a disposizione delle persone giuridiche pubbliche e, stante siffatta eccezionalità, la sua adozione non può essere estesa né a soggetti diversi da quelli per i quali la legge lo ha predisposto e né può essere utilizzato per recuperare somme diverse dalle entrate degli enti pubblici.

Infatti, una sola ipotizzata estensione analogica dell'ambito soggettivo od oggettivo dell'istituto configurerebbe una evidente violazione del principio, riveniente la sua fonte

nell'art. 14 disp. prel. C.c., che vieta l'analogia delle norme eccezionali e in forza del quale è vietata l'analogia per le *“leggi penali e per quelle che fanno eccezione a regole generali”*. Ed è evidente che tale unilaterale ed extra giurisdizionale strumento dell'ingiunzione fiscale costituisce eccezione alla regola generale della creazione dell'atto di ingiunzione nella sede giudiziaria e ad opera di un organo terzo quale è un giudice.

3. Prova della sussistenza del credito dell'Ente locale tra il RD 14 aprile 1910 n. 639, il novellato art. 7, comma 5/ bis D. lgs. 546/92 e l'art. 2697 c.c..

In merito poi alla prova che l'Ente locale deve fornire per poter procedere all'ingiunzione in cui lo Stato e gli altri enti pubblici facciano ricorso al procedimento monitorio disciplinato dal R.D. 14 aprile 1910, n. 639 per la riscossione di entrate patrimoniali, la Corte di Cassazione ha più volte affermato che, a differenza delle entrate tributarie il credito come attestato dallo Stato e dall'ente pubblico, è assistito da una presunzione di legittimità (sempre che la sussistenza, la quantificazione e le condizioni di esigibilità derivino da parametri obiettivi predeterminati e si prescinda da valutazioni discrezionali) ed è pertanto l'opponente a dover provare l'infondatezza della pretesa avversa.

Il richiamato principio non riflette tuttavia lo stato attuale dell'arte, essendo più recente convinzione della Corte (si v. **Cass. civ., Sez. I, Ord., (data ud. 31/01/2023) 13/04/2023, n. 9915**) - ancorché già in consonanza temporale con l'insegnamento richiamato, segnatamente in campo tributario, fosse coesistente un insegnamento opposto (Cass., Sez. V, 6/09/2006, n. 19194) - maturata sul filo della considerazione che la condizione di privilegio accordata in tal guisa all'amministrazione ingiungente non si accordi con i principi del giusto processo, dato che nel giudizio di opposizione ad ingiunzione il R.D. n.639 del 1910, ex art. 3 la P.A. assume la **posizione sostanziale di attrice**, in quanto l'oggetto del processo non è soltanto l'atto amministrativo, ma anche il rapporto giuridico obbligatorio sottostante, con la conseguenza che grava sull'Amministrazione l'onere di provare i fatti costitutivi del credito portato dal provvedimento, mentre spetta all'opponente la dimostrazione dei fatti estintivi, modificativi o impeditivi dell'obbligazione (Cass., Sez. III, 26/07/2022, n. 23346). Si è infatti osservato che la circostanza che l'ingiunzione cumuli in sé la natura e funzione di titolo esecutivo unilateralmente formato dalla P.A. nell'esercizio del suo peculiare potere di autoaccertamento e di atto prodromico all'inizio dell'esecuzione coattiva non implica affatto che nel giudizio di opposizione l'ingiunzione sia assistita da una presunzione di verità, dovendo piuttosto ritenersi che la posizione di

vantaggio riconosciuta alla P.A. sia limitata al momento della formazione unilaterale del titolo esecutivo, restando escluso - perché del tutto ingiustificato in riferimento a dati testuali e ad un'esegesi costituzionalmente orientata in relazione all'art. 111 Cost., - che essa possa permanere anche nella successiva fase contenziosa, in seno alla quale il rapporto **deve essere provato secondo le regole ordinarie** cfr. Cass., Sez. I, 16/05/2016, n. 9989, ma anche da Cass., 26/09/2019, n. 24040, in cui si chiarisce che tale posizione di attore sostanziale vale, come inevitabile nella ricostruita chiave ermeneutica, sia in tema di entrate tributarie, pubbliche, che in ambito privatistico.

In altri termini la fattispecie, decisiva prospettiva costituzionalmente orientata Cass. Sez. III 08/04/2021 n. 9381 , è suscettibile di essere accostata non a un'azione di accertamento negativo (con richiamo come pure è stato ritenuto in passato: v. Cass., 11/02/2009, n. 3341, che faceva seguito a un orientamento precedente, traendone le inevitabili conseguenze sul piano degli oneri probatori), quanto alle opposizioni ai titoli definiti in dottrina paragiudiziali, quali le ordinanze ingiuntive, in cui, al pari dei giudizi oppositivi tributari, è la parte pubblica che, dopo aver ragionevolmente fruito, come tale, della possibilità di adottare un provvedimento esecutivo, deve provare la fondatezza di ciò che pretende ove questa sia ritualmente contestato.

La suddetta prova, quindi, non potrà essere evidentemente offerta mediante dichiarazioni della stessa parte, come quelle dei propri organi contabili, né potrà essere elusa rievocando la presunzione di legittimità degli atti amministrativi, ipotizzabile, invece, sino al dispiegarsi dell'opposizione.

Applicandosi i principi generali, si rammenta che chi allega di avere effettuato un pagamento non dovuto o dovuto solo in parte - in specie in relazione a un unico titolo che, come nel caso, venga in questione tra le parti e proponga nei confronti dell'*accipiens* l'azione d'indebito oggettivo, se del caso per la somma versata in eccedenza, ha l'onere di provare l'inesistenza della causa giustificativa del pagamento, quale affermata, "in toto" o per la parte che si assume non dovuta (cfr., di recente, Cass., 12/06/2020, n. 11294), e, per la stessa ragione, ha pure l'onere di provare l'esborso di cui chiede la restituzione.

Questa ripartizione degli oneri della prova non può essere elusa scegliendo la via dell'ingiunzione in parola, ammissibile per formare un provvedimento già esecutivo, ma non agli ulteriori effetti scrutinati;

E' compito **dunque dell'amministrazione convenuta in opposizione**, rivestendo essa la posizione di attrice in senso sostanziale, a mente dell'art. 2697 c.c., di fornire la prova dei fatti posti a fondamento della pretesa e compete, viceversa, l'opponente, assume la veste di attore in senso formale ma non in senso sostanziale, restando l'opponente soggetto all'onere dell'allegazione e della dimostrazione degli eventuali fatti impeditivi, modificativi o estintivi dell'obbligazione stessa. (**Cass. 4394/04 Cass., Sez. 8/04/2021, n. 9381 Cass. Sez. V 16/06/2006 n. 14051**). L'Amministrazione, che sul piano dell'onere della prova assume la posizione di attore in senso sostanziale, ove ne chieda la conferma, avanza una domanda consistente nel veder riconosciuto, in tutto o in parte, il diritto di recupero così azionato; ne consegue che la cognizione del giudice non può limitarsi alla verifica dei presupposti formali di validità dell'atto impositivo, ma deve estendersi al merito della pretesa erariale in esso espressa, sulla cui fondatezza egli è comunque tenuto a statuire, anche a prescindere da una specifica richiesta in tal senso, e sulla base degli elementi di prova adottati dall'ente creditore e contrastati dal soggetto ingiunto (**Cass. civ., Sez. I, Sentenza, 03/11/2011, n. 22792**).

Pertanto, incombe all'amministrazione locale di **provare ai sensi dell'art. 2697 cod. civ.** in merito alle censure che il contribuente eccepisce, e tale mancanza di PROVA è stata, altresì, rafforzata anche in sede processuale presso le Corti di Giustizia Tributaria con l'introduzione **all'art. 7 del D.lgs 546/92 del comma 5/bis⁴⁶**. In altri termini, l'introduzione del principio contenuto nella legge di riforma non si pone in contrasto con la natura del fisco *rectius* ente locale di "attore in senso sostanziale" della pretesa, che non verrà meno in quanto "figlia" della modalità di formazione della prova in fase istruttoria che è e resta a carico dell'amministrazione procedente. In questo senso, si collocano anche le **ordinanze 27 ottobre 2022, n. 31878 e 31880 della Cassazione**. Come precisato, peraltro, dall'Ufficio del Massimario e **del Ruolo della Corte di Cassazione** all'indomani dell'entrata in vigore della novella, "la norma mira, con ogni evidenza, a cristallizzare e rendere indiscussa una regola che poteva ritenersi già assodata nella materia, posto che

⁴⁶ Art. 7 comma 5Bis Dlgs 546/92: *L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.*

attore di fatto è sempre l'ente impositore (Rassegna delle pronunce della Corte di cassazione in materia tributaria", Anno 2021")

Infatti, la nuova norma (art. 7 comma 57bis D. lgs. 546/92), applicabile *ratione temporis*, va rilevato che la nuova disposizione esordisce stabilendo che l'amministrazione finanziaria prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. **Trattasi di norma, precettiva, che pone ex lege l'onere della prova a carico dell'ente locale attore in senso sostanziale.**

4. Il Concessionario titolare della legittimità per l'emissione di atti esattivi per i tributi locali.

L'Ente locale per svolgere l'attività della riscossione o dell'accertamento dei tributi non versati o evasi si può avvalere ai sensi degli artt. 52 e 53 del D.lgs. 15/12/1997 n. 446 e art. 42 Dlgs. 267/2000 del Concessionario della riscossione sia pubblico o privato e debitamente autorizzato. Però a volte l'Ente conferisce al Concessionario, e questo nel privato, **il solo supporto alla gestione della riscossione** che come chiarito dalla giurisprudenza amministrativa **TAR Campania 08/05/2020 n. 1693** ciò non consente di svolgere l'attività di riscossione da parte del Concessionario per la distinzione tra: *"l'affidamento delle attività di riscossione in senso stretto delle entrate (tributarie e non) degli enti locali (per la quale è richiesta l'iscrizione al suddetto albo) e l'affidamento delle attività di supporto alla gestione, accertamento e riscossione delle predette entrate, poggia sulla circostanza che nell'affidamento di meri servizi di supporto "non viene in rilievo l'attribuzione di funzioni pubbliche", e inoltre "il controllo e la responsabilità su tutte le attività di accertamento e riscossione rimane in **capo alla stazione appaltante**, attraverso l'utilizzo di modelli da questa predisposti, nonché attraverso il controllo e l'assunzione di responsabilità da parte del funzionario responsabile del Comune su tutte le attività svolte dall'aggiudicataria"* (e tra le altre, T.A.R. Puglia Bari, sez. I, 24 marzo 2016, n. 424; Tar Lazio Roma, sez. II, 21 aprile 2016, n. 4649)

L'attività puramente strumentale è propedeutica/preordinata alla liquidazione, **all'accertamento ed alla riscossione costituisce attività diversa dalla riscossione in senso stretto**, in quanto non comportante la delega al privato della potestà pubblicistica connessa alla riscossione di somme per conto dell'Ente come stabilito dal **Tar Lazio sez. il 21/04/2016 n. 4649**, a meno che non vi sia specifico affidamento così come stabilito

dall'art. 52 e 53 del D.lgs. 15/12/1997 n. 446 e art. 42 Dlgs. 267/2000, e di cui il concessionario deve fornire la prova, **pena l'inesistenza dell'atto esattivo** per la mancanza della soggettività attiva da parte della società Concessionaria.

Avendo riguardo, altresì, che per l'attività di riscossione come articolata sarebbe causa e ragione che persistendo il contenzioso ciò aggraverebbe e sarebbe obbligato l'Ente alla determinazione del FCDE che inciderebbe in maniera negativa sul risultato contabile finale. Come ricordato con la deliberazione Corte dei Conti Lombardia n. 69/2020/PRSE si ritiene opportuno rammentare come, nella giurisprudenza delle stessa Corte dei Conti (v. Sezione regionale di controllo per il Veneto, deliberazione n. 221/2018/PRSE), sia stata rimarcata la necessità di operare uno sforzo supplementare sul versante gestionale da parte del Comune volto a declinare in modo appropriato le esigenze sottese alla corretta applicazione dei principi contabili. E tale obbligo nella costituzione del fondo rischi, del quale va ribadita la doverosità in quanto l'allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 (cfr. punto 5.2. lettera h) ne prevede, tra l'altro, la costituzione per far fronte ad oneri derivanti da sentenza quando: a seguito di contenzioso, il comune abbia una "significativa probabilità di soccombere" e quando, a seguito di sentenza non definitiva e non esecutiva, il Comune sia condannato al "pagamento di spese". Continua la Corte al riguardo rammentando quanto più volte evidenziato nella giurisprudenza dalla Sezione delle autonomie (cfr. deliberazione n. 14/2017/INPR e già, in precedenza, deliberazione n. 9/2016/INPR) circa la particolare attenzione che deve essere riservata alla quantificazione degli accantonamenti a Fondo contenzioso, legato a rischi di soccombenza su procedure giudiziarie in corso per cui: *"risulta essenziale procedere ad una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione. Anche in questo caso, la somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura delle eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza"*.

La valutazione della passività potenziale deve, pertanto, essere sorretta dalle conoscenze delle specifiche situazioni, dall'esperienza del passato e da ogni altro elemento utile e deve essere effettuata nel rispetto dei postulati del bilancio ed in modo particolare quelli di imparzialità e verificabilità (così, da ultimo, Sezione di controllo per il Trentino-Alto

Adige/Südtirol-Sede di Trento, deliberazione n. 57/2019/PRSE). Si evidenzia, in proposito, che la recente giurisprudenza della Corte (cfr. deliberazioni Sezione regionale di controllo per la Campania n. 125/2019/PRSP e Sezione regionale di controllo per il Lazio n. 18/2020/PRSE) ha fatto riferimento, ai fini della classificazione delle passività potenziali tra passività “probabili”, “possibili” e da “evento remoto”, ai seguenti principi:

- **la passività “probabile”**, con indice di rischio del 51%, (che impone un ammontare di accantonamento che sia pari almeno a tale percentuale), è quella in cui rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione, per i quali l’avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza (cfr., al riguardo, documento OIC n. 31 e la definizione dello IAS 37, in base al quale l’evento è probabile quando si ritiene sia più verosimile che il fatto si verifichi piuttosto che il contrario);
- **la passività “possibile”** che, in base al documento OIC n. 31, nonché dello IAS 37, è quella in relazione alla quale il fatto che l’evento si verifichi è inferiore al probabile e, quindi, il range di accantonamento oscilla tra un massimo del 49% e un minimo determinato in relazione alla soglia del successivo criterio di classificazione;
- **la passività da “evento remoto”**, la cui probabilità è stimata inferiore al 10%, con accantonamento previsto pari a zero.

Tale operazione appare imprescindibile anche ai fini della corretta rappresentazione del risultato di amministrazione dell’Ente. Sotto questo profilo si osserva solo l’incidenza delle criticità sopra esposte sul risultato di amministrazione rideterminato dal Comune per cui la quota disponibile è stata quantificata in meno, pertanto, anche un contenzioso in materia di tributi locali risente dell’impatto per le corrette operazioni di riaccertamento straordinario, determinazione del FCDE e fondo contenzioso che potrebbe aver inciso in maniera ulteriormente negativa sul risultato contabile finale.

Si dovrà quindi considerare il pregiudizio che ciò comporta con maggiori somme per contenzioso per accantonamento **per l’operatività dell’ente il tutto da segnalare alla competente Corte dei Conti.**

5. Prova delle legittimità del Concessionario per l’esazione dei tributi locali.

Come stabilito dalla Corte di Cassazione e rappresentato in precedenza il concessionario che agisce per l’esazione dei tributi deve rispettare l’applicazione della L. n. 549 del

1995, art. 1, comma 87, dell'art. 2697 c.c., e con l'osservanza della L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 162 (nella parte in cui lo stesso stabilisce che "... **Gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo**", la legittimazione del funzionario dell'ente locale che ha sottoscritto l'atto esattivo.

Pone una questione di prova della legittimazione non una questione di motivazione dell'atto. Attengono alla motivazione dell'atto e risultano inconferenti le eventuali affermazioni che l'Ente a volte afferma: "*nessuna norma impone al Comune di indicare né tanto meno allegare ad avvisi ed ulteriori provvedimenti relativi alla Tarsu come l'ingiunzione impugnata- l'atto di nomina del funzionario preposto*" e "comunque... la designazione risultava da atto pubblico facilmente visionabile su semplice richiesta".

E' apodittica e contraria all'art. 2697 c.c. l'affermazione per cui "della designazione della funzionaria non vi è motivo alcuno di dubitare". **Non sussiste alcuna presunzione di legittimità dell'atto d'ingiunzione.** Va aggiunto che, con sentenza n. 31707/2018, la Corte ha precisato che "*in caso di delega da parte dell'ente pubblico dei poteri di accertamento e riscossione al concessionario, la sottoscrizione del provvedimento impositivo è sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile, purché risulti, unitamente alla fonte dei dati, in un apposito atto sottoscritto dal concessionario, che assolve alla medesima funzione garantita, nell'ipotesi di gestione diretta dell'imposta da parte dell'ente pubblico, dal "provvedimento di livello dirigenziale" di cui alla L. n. 549 del 1995, art. 1, comma 87, secondo alinea*". L'intimata, ai sensi dell'articolo appena citato, avrebbe dovuto dimostrare il possesso dei requisiti soggettivi della funzionaria (fatto costitutivo della legittimità della pretesa) **iva l'ingiunzione della sottoscrizione a stampa e/o dell'indicazione degli estremi del prodromico provvedimento dirigenziale dell'ente comunale così come previsto dalla norma per il Concessionario della riscossione, se ovviamente legittimato, avrebbe dovuto produrre il provvedimento di conferimento dei poteri in capo al funzionario che aveva sottoscritto l'atto impugnato (Cfr. Cassazione, sentenza numero 26556 del 2020).**

E come stabilito ultimamente dalla Corte di Giustizia Tributaria di 1 grado di Salerno Sez. 12 n. 781 del 13/03/2023 , da cui si legge testualmente: "Con sentenza numero 31707 del 2018, la Corte di Cassazione ha precisato che in caso di delega da parte dell'ente pubblico dei poteri di accertamento e riscossione al concessionario, la sottoscrizione del provvedimento impositivo è sostituita dall'indicazione a stampa del

nominativo del soggetto responsabile, purché risulti, unitamente alla fonte dei dati, in un apposito atto sottoscritto dal concessionario, che assolve alla medesima funzione garantita, nell'ipotesi di gestione diretta dell'imposta da parte dell'ente pubblico, dal provvedimento di livello dirigenziale di cui all'art. 1, comma 87, secondo alinea, della L. n. 549 del 1995. Peraltro, condivisa giurisprudenza di merito ha evidenziato la nullità dell'atto impositivo ovvero della riscossione, a fronte della specifica contestazione formulata dal contribuente già in occasione dell'atto introduttivo del giudizio, qualora il convenuto abbia omissis di depositare, limitandosi alla sola indicazione della autorizzazione alla sottoscrizione autografa (...) certificata con determinazione, il provvedimento dirigenziale attributivo del potere di sottoscrizione dell'atto impugnato, impedendo così all'interessato e, in particolare, al giudice di verificare il presupposto dell'effettiva esistenza e validità della delega del potere di firma del funzionario sottoscrittore.

Tanto anche in relazione al disposto dell'articolo 7 della legge numero 212 del 2000”.

E pertanto affermano i giudici Salernitani con l'ultimo periodo e richiamato all'art. 7 della legge 212/2000 che l'atto, è altresì, viziato e nullo per la mancata motivazione essendo privo dell'allegazione dell'atto da quale risulti che **l'ingiunzione reca la sottoscrizione a stampa e/o dell'indicazione degli estremi del prodromico provvedimento dirigenziale dell'ente comunale così come previsto dalla norma per il Concessionario della riscossione**, se ovviamente legittimato, ha l'obbligo di produrre il provvedimento di conferimento dei poteri in capo al funzionario che aveva sottoscritto l'atto impugnato come ricordato da Cassazione sentenza numero 26556 del 2020.

6. Conclusioni.

I Maestri del Diritto hanno sempre affermato⁴⁷ che: **“in diritto la forma è sostanza”**. Così Dukan Kennedy⁴⁸ nel saggio *“Forma e Sostanza nella Giurisdizione di Diritto Privato”* ha argomento che: *“..dimensione della regola è quella della realizzabilità formale che serve per descrivere dal diritto romano il grado in cui una direttiva giuridica ha la qualità delle regolarità”*.

⁴⁷ In Metodologia, teoria ed ideologia del diritto in F. Carnelutti estratto rivista diritto romano Ed Cedam Padova, 1967.

⁴⁸ Dukan Kennedy in *Forma e sostanza nella Giurisdizione di diritto privato*, ed Esi Napoli, 1992 traduzione di Agostino Carrino del saggio dal Titolo originario *“Form and Substance in Private Law Adjudication (Harvard Law review) vol. 89 June 1976.*

Pertanto, nel caso delle intimazioni di pagamento degli enti locali la regola sostanziale della firma della responsabilità del procedimento dell'ente e che tutti gli avvisi sono sottoscritti dal funzionario designato dall'ente locale per la gestione del tributo 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. 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'articolo 42, commi 1 e 3 DPR 600/72.

L'Ente locale è tenuto a provare la validità della sottoscrizione del funzionario responsabile, offrendo prova del provvedimento di nomina di livello dirigenziale o della delibera della giunta comunale il visto di esecutorietà sui ruoli per la riscossione dei tributi e delle altre entrate è apposto, **in ogni caso**, dal funzionario designato quale responsabile della relativa gestione. Tale visto e la relativa sottoscrizione vanno posti a garanzia della regolarità dei ruoli nei confronti del contribuente e diviene, pertanto, elemento essenziale per la validità dello stesso atto. **Ove tale attestazione manchi non è neppure possibile emettere l'ingiunzione ex R.D. 639/10.** Così ulteriormente la prova di tale sottoscrizione se è affidata al Concessionario della riscossione, non di meno dovrà essere regolarmente fornita. L'allegazione dell'atto da parte del Concessionario non è solo un aspetto cd. formale e meno che mai superabile ai sensi dell'art. 156 c.p.c. **ma sostanziale** di prova degli atti ex art. 2697 c.c., art. 7 comma 5/bis D. lgs. 546/92 e, della motivazione degli atti di cui all'art. 7 L. 212/2000.

Le Corti di Giustizia tributaria, come ut supra riportato, agendo e giudicando secondo "le regole" garantiscono tale tutela; e ciò rappresenta senz'altro una garanzia e sicurezza per tutti che richiedono giustizia sia di merito e soprattutto, in caso di necessità per arresti di merito non conformi ai costanti principi sopra riportati, di legittimità che assolvendo egregiamente al suo ruolo di nomofilachia per la fattispecie *de quo* ne hanno costituito un consolidato e costante orientamento.

DIRITTO PROCESSUALE

Il diritto di difendersi provando. Commento a Cassazione SS. UU. n. 9456 del 06 aprile 2023.

Giarrizzo Mauro⁴⁹

“Il vento soffia dove vuole e ne senti la voce, ma non sai da dove viene né dove va: così è chiunque è nato dallo Spirito” (Giovanni 3,8)

Con la decisione delle Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione n. 9456 del 06 aprile 2023, gli Ermellini hanno voluto dare non solo una lezione di diritto a chi pensa che la Procedura Civile non abbia effetti importanti, ma anche quella di Storia del Diritto Italiano e dei principali ordinamenti continentali (Tedesco, Austriaco, Francese e Spagnolo), che si inseriscono nel solco della legislazione disposta dall'art. 6⁵⁰, par. 3, Trattato U. E.. Si rammenta che la Procedura Civile è un “RITO” e, come tale, non solo deve essere rispettata nella sua struttura di base, e adoperata, (soprattutto nella comparsa conclusionale), quale arma giuridica e unica via di fuga in ogni successivo grado di giudizio appellato. Infatti, gli Ermellini, affermano, al punto 19: *“Nell’interesse della legge, ai sensi dell’articolo 363 c.p.c., vanno affermati i seguenti principi di diritto: **«L’incapacità a testimoniare disciplinata dall’articolo 246 c.p.c. non è rilevabile d’ufficio, sicché, ove la parte non formuli l’eccezione di incapacità a testimoniare prima dell’ammissione del mezzo, detta eccezione rimane definitivamente preclusa, senza che possa poi proporsi, ove il mezzo sia ammesso ed assunto, eccezione di nullità della prova».** «Ove la parte abbia formulato l’eccezione di incapacità a testimoniare, e ciò nondimeno il giudice abbia ammesso il mezzo ed abbia dato corso alla sua assunzione, la testimonianza così assunta è affetta da nullità, che, ai sensi dell’articolo 157 c.p.c.⁵¹, l’interessato ha l’onere di eccepire subito dopo l’escussione del teste ovvero, in caso di assenza del difensore della parte alla relativa udienza, nella prima udienza successiva, determinandosi altrimenti la sanatoria della*

⁴⁹Specialista in Professioni Legali

⁵⁰ https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e_6da6.0017.02/DOC_1&format=PDF, art. 6, par. 3: I diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali.

⁵¹<https://www.csm.it/documents/21768/81517/Quaderno+n.+108/2e497759-fbf1-40c4-beb4-6ae007011834>
QUADERNI del Consiglio Superiore della Magistratura - CORSI DI FORMAZIONE E DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I MAGISTRATI LA PROVA NEL PROCESSO CIVILE VOLUME PRIMO Roma 1999- ... ricordava il sempre attuale monito di **Beccaria: “Non vi è libertà ogni qualvolta le leggi permettono che, in alcuni eventi, l’uomo cessi di essere una persona e diventi cosa”.**

nullità». «La parte che ha tempestivamente formulato l'eccezione di nullità della testimonianza resa da un teste che si assume essere incapace a testimoniare, **deve poi dolersene in modo preciso e puntuale anche in sede di precisazione delle conclusioni**, dovendosi altrimenti ritenere **l'eccezione rinunciata**, così da non potere essere riproposta in sede d'impugnazione».

Nel merito, gli Ermellini, hanno pronunciato una ordinanza che impone al Giudice di restare terzo e imparziale, come da Costituzione art. 111, comma 2⁵², e di voler rispettare le strategie delle parti che, nel processo civile, possono, (nei limiti del diritto disponibile), anche far ammettere prove testimoniali <<incapaci>> o <<nulle>> se contestate a mezzo eccezione, come dispone l'art. 246⁵³ C.P.C., o azionando i meccanismi di difesa ex art. 157⁵⁴ C.P.C., (tecnica che deve essere fatta nella prima istanza o difesa successiva all'atto o alla notizia di esso). La mancata eccezione non è rilevabile d'Ufficio dal Giudice, stante il fatto che sono le Parti, (Attore e Convenuto), a azionare i meccanismi di difesa o, (nel caso), addirittura a rinunciare all'azione per la parità di armi disposta dal giusto processo. E' nella parità di armi, che ogni Parte del Processo, (con esclusione del Giudice che rileva solo i casi disposti dalla legge quale diritto indisponibile per le Parti), ha libertà di strategia! Questi principi sono l'essenza stessa della procedura civile che, (non ci dimentichiamo), è un Rito e come tale, spiega i suoi effetti all'interno del giudizio (fino a sentenza passata in giudicato che produce efficacia esterna).

Nel processo civile, la ricerca della verità è valore imprescindibile che deve informare da sé le regole del procedimento probatorio, poiché non è la prova testimoniale lo strumento principe pensato per ricostruire la verità oggettiva. Infatti, la prova testimoniale avviene a

⁵²<https://www.senato.it/istituzione/la-costituzione/parte-ii/titolo-iv/sezione-ii/articolo-111#:~:text=La%20giurisprudizione%20si%20attua%20mediante,ne%20assicura%20la%20ragionevole%20durata>. Art. 111, comma 2: Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata.

⁵³ R. GAROFOLI, Codice di Procedura Civile, Neldiritto Editori, 2023 XII ed., art. 246: Incapacità a testimoniare. Non possono essere assunte come testimoni le persone aventi nella causa un interesse che potrebbe legittimare la loro partecipazione al giudizio.

⁵⁴ R. GAROFOLI, Codice di Procedura Civile, Neldiritto Editori, 2023 XII ed., art. 157: Rilevabilità e sanatoria della nullità - Non può pronunciarsi la nullità senza istanza di parte, se la legge non dispone che sia pronunciata d'ufficio.

Soltanto la parte nel cui interesse è stabilito un requisito può opporre la nullità dell'atto per la mancanza del requisito stesso, ma deve farlo nella prima istanza o difesa successiva all'atto o alla notizia di esso. La nullità non può essere opposta dalla parte che vi ha dato causa, né da quella che vi ha rinunciato anche tacitamente.

mezzo deduzione per articoli separati (cft. Ordinanza in esame).

E' nella libertà delle parti di argomentare, nelle forme e con le modalità di legge, come e con quali mezzi loro decidono per indicare il diritto di difendersi. E la difesa può essere concentrata anche nel non proporre eccezioni e vedersi ammettere un teste inattendibile (perché ha un legittimo interesse ad agire nel procedimento), o addirittura a far entrare/ammettere, nello stesso processo civile, una testimonianza, che si sarebbe potuto dichiarare, (nella successiva udienza dopo l'escussione del teste), nulla. Ricordiamo che, nel processo civile, tre sono i soggetti ammessi a adempiere a ogni rito concesso dalla stessa Procedura Civile:

- 1) la parte che avvia il processo con la chiamata in causa esponendo le proprie ragioni per la lesione di un diritto (attore) che altra;
- 2) parte ha cagionato quale lesione del diritto lamentato (convenuto) e;
- 3) il Giudice, che è terzo e imparziale e che ascolta le parti e emette sentenza non oltre il chiesto e pronunciato⁵⁵. Solo l'Attore, legittimato nella *vocatio in jus*, e il Convenuto, legittimato nell'azione di resistenza possono spiegare le proprie deduzioni/eccezioni, e non il Giudice se non per espressa disposizione di legge.

Il caso arrivato alle Sezioni unite Civili: un incidente stradale tra un ciclomotore e una automobile. Nell'evento perde la vita un soggetto, mentre un altro rimane leso. Le parti adiscono il giudice di prime cure, che dichiara inattendibile le dichiarazioni del primo teste e inutilizzabili quelle del teste quale terzo trasportato, per incapacità di testimoniare. Il Giudice d'Appello, conferma la decisione del Giudice di prime cure, e il caso arriva in Cassazione, III Sezione, che trasmette gli atti al Primo Presidente della medesima Corte per l'assegnazione alle Sezioni Unite, che ha provveduto in conformità.

Il ricorso verte su tre quesiti:

Il primo mezzo verte, ex art. 360, n. 3 C.P.C., la violazione degli artt. 112, 115, 116, 157, e 246, «perché il giudice di secondo grado ha errato nel condividere la statuizione del primo giudice in ordine alla non attendibilità della disposizione resa dal teste, valutando come

⁵⁵R. GAROFOLI, Codice di Procedura Civile, Neldiritto Editori, 2023 XII ed, Art. 112 C.P.C.: Corrispondenza tra chiesto e pronunciato: Il giudice deve pronunciare su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa; e non può pronunciare d'ufficio su eccezioni, che possono essere proposte soltanto dalle parti.

non verosimile il fatto che egli non ricordasse dove era diretto quella mattina, e nel condividere la statuizione del primo giudice in ordine all'incapacità a testimoniare della terza trasportata sig.ra , sebbene ritualmente ammessa in fase di istruttoria, ritenendola inutilizzabile ai fini della decisione».

Il secondo mezzo denuncia la violazione o falsa applicazione di norme di diritto in relazione all'articolo 2697 c.c., ex articolo 360, numero 3, c.p.c., *«per non aver concesso la possibilità di dimostrare la dinamica del sinistro tramite CTU tecnica, che pure era stata richiesta tempestivamente nell'atto di intervento nel giudizio di primo grado e ribadita nel corso di entrambi i giudizi di primo grado e di appello»*.

Il terzo mezzo denuncia nullità della sentenza o del procedimento in relazione agli articoli 112 e 132 c.p.c., ex articolo 360, numero 4, c.p.c., per avere omesso la Corte territoriale di pronunciarsi in ordine alla richiesta di CTU tecnica, essendo tenuta a motivare sia in ordine all'ammissione della consulenza che al diniego della stessa.

L'ordinanza interlocutorio che ha trasmesso il ricorso al Primo Presidente, per la successiva trasmissione alle SS.UU, ha precisato l'erroneità dell'affermata incapacità della teste , ex art. 246 c.p.c., come tempestivamente sollevata, ma omette di formulare l'eccezione di nullità della testimonianza una volta che essa sia stata ammessa ed assunta, ex art. 157, comma 2, c.p.c.; (persona incapace, in quanto titolare di un interesse idoneo a legittimare la sua partecipazione al giudizio), da eccepire subito dopo l'espletamento della prova, ex art. 157, comma 2, c.p.c., o al più nell'udienza successiva quando il difensore della parte interessata non sia stato presente all'assunzione del mezzo istruttorio, con conseguente sanatoria mancanza dell'eccezione, come affermato per la prima volta da Cass. 4 agosto 1990, n. 7869, ed implicitamente da Cass. 10 febbraio 1987, n. 1425, per poi consolidarsi nella giurisprudenza successiva.

La citata Cass. 4 agosto 1990, n. 7869, avrebbe fatto leva su due argomenti:

- decadenza dall'eccezione di nullità della testimonianza assunta in mancanza della proposizione del reclamo ex articolo 178 c.p.c., comma 2, avverso l'ordinanza del giudice istruttore che, ammettendo il teste, aveva implicitamente rigettato l'eccezione di incapacità;
- o sull'eccezione preventiva di incapacità a testimoniare ex articolo 246 c.p.c. non

idonea a fungere anche da eccezione di nullità della testimonianza ammessa ed assunta, **attesa la diversa natura e funzione delle due eccezioni.**

Che pur essendo la testimonianza resa da incapace considerata come affetta da nullità relativa dalla giurisprudenza e dottrina maggioritaria, vi sarebbe una tesi dottrinale minoritaria⁵⁶ secondo cui le deposizioni assunte in violazione del divieto di cui all'articolo 246 c.p.c. **non sono nulle ma inefficaci**, così da non poter essere utilizzate dal giudice ai fini della decisione.

Tra le numerose pronunce che affermano la nullità relativa della testimonianza dell'incapace a testimoniare, la questione sarebbe stata affrontata *ex professo* solo da Cass. 6 maggio 2020, n. 8528, secondo cui «*l'incapacità del testimone ... è disciplinata da una norma specifica in materia di prova testimoniale ... che, come tale, è una norma sul procedimento civile e, dunque, **disciplinatrice della "forma" del relativo atto processuale ai sensi dell'art. 156 c.p.c.***».

L'affidamento all'eccezione di parte della prospettazione dell'incapacità e, dunque, della deduzione della violazione della norma del procedimento, si risolve nella qualificazione di essa come eccezione di nullità ai sensi del citato art. 157 c.p.c., comma 1»;

Alcune sentenze che si sarebbero discostate dall'indirizzo maggioritario, così da presupporre una qualificazione del vizio in termini diversi dalla nullità, non facendosi cenno a preclusioni derivanti dal mancato rispetto dell'art. 157 c.p.c., comma 2 (nell'ordinanza interlocutoria si richiamano Cass. 25 febbraio 1989, n. 1042; Cass. 15 giugno 1999, n. 5925; Cass. 7 febbraio 2000, n. 1840; Cass. 24 novembre 2004, n. 22146).

⁵⁶<https://www.csm.it/documents/21768/81517/Quaderno+n.+108/2e497759-fbf1-40c4-beb4-6ae007011834>
QUADERNI del Consiglio Superiore della Magistratura - CORSI DI FORMAZIONE E DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I MAGISTRATI LA PROVA NEL PROCESSO CIVILE VOLUME PRIMO Roma 1999- nota 12: La risposta sarebbe anch'essa negativa in un sistema nel quale fosse affermato il principio per il quale "nemo tenetur edere contra se". Il nostro ordinamento ha – come sappiamo – superato tale divieto, ammettendo l'ordine di esibizione (sul quale v. da ultimo, CAVALLONE, voce Esibizione delle prove nel diritto processuale civile, in Dig. disc. priv., sez. civ., VII, Torino, 1991, p. 665, ss. e, prima, LA CHINA, voce Esibizione delle prove, in Enc. dir., XV, Milano, 1966, p. 698 ss.). Si potrebbe allora, così ragionare: se la parte può essere costretta a produrre il documento anche contro la sua volontà, non c'è ragione per non prenderlo in considerazione quando sia prodotto dall'altra parte che ne è venuta in possesso illecitamente. L'illecita appropriazione, qui, verrebbe in rilievo nel campo del diritto penale, ma sarebbe influente nel processo civile (in questa prospettiva v. RICCI G.F., Le prove illecite nel processo civile, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1987, p. 68 ss.). In senso diverso e argomentando dal fatto che nel caso di mancata osservanza dell'ordine di esibizione l'ordinamento fa derivare non la prova, ma l'argomento di prova, v. CARNELUTTI, Illecita produzione di documenti, in Riv. dir. proc. civ., II 1936, p. 63 ss., 70; nonché ALLORIO, Efficacia giuridica di prove ammesse ed esperite in contrasto con un divieto di legge? in Studi in onore di B. Biondi, IV, Milano, 1965, p. 218 ss.. Sul problema v., di recente, COMOGLIO, Le prove cit., p. 173 ss.

In conclusione, la rilevata difformità tra i precedenti menzionati e l'indirizzo interpretativo maggioritario, richiederebbe di valutare l'attualità e l'effettiva portata del principio secondo cui l'incapacità a testimoniare, prevista dall'articolo 246 c.p.c., **determina la nullità della deposizione e non può essere rilevata d'ufficio**, ma deve essere eccepita dalla parte interessata a farla valere al momento dell'espletamento della prova o nella prima difesa successiva, restando altrimenti sanata ai sensi dell'articolo 157 c.p.c., comma 2, senza che la preventiva eccezione di incapacità a testimoniare possa ritenersi comprensiva dell'eccezione di nullità della testimonianza comunque ammessa ed assunta nonostante l'opposizione.

Ad avviso di chi scrive, la Cassazione a Sezioni Unite Civili, ha statuito, con propria ordinanza, e a ragione, che ove non si eccepisca sin da subito un diritto di inattendibilità e/o successivamente alla conoscenza del fatto, (e subito alla successiva udienza), alla nullità della prova testimoniale, nel corso del procedimento, e comunque, essa deve essere, con vigore e precisione di indagine, eccepita nella comparsa conclusionale ove la parte spiega ogni arma, quale parità di contraddittorio, a voler convincere il Giudice della propria ragione di diritto!

TRIBUTARIO

STOP ALLA CESSIONE CREDITI EDILIZI. ALCUNE DEROGHE, CHI NE BENEFICERÀ DI PIU’? “SI CHIUDE LA STALLA DOPO CHE I BUOI SONO SCAPPATI”.

*Gregorio Pietro D’Amato*⁵⁷

2. Conversione in legge del D.L. 16 febbraio 2023 n. 11 per lo stop alle cessioni dei crediti. 2. I lavori che non consentono più la cessione dei crediti. Il caso delle “truffe” per arricchirsi a danno di tutti noi. 3. Deroghe alla cessione dei crediti per tipologia di lavori, soggetti e tempistica di inizio lavori ma non per quelli che iniziano dopo il 17 febbraio 2023. 4. Controlli preventivi per le cessioni dei crediti ma sempre per i lavori che si eseguono in deroga. Controlli estesi per tutti per l’esonero da responsabilità quale cessionario. IN misura minore per le banche cessionarie. 5. Modalità di fruizione della cessione del credito già maturato e/o ceduto e quello che maturerà per il termine dei lavori già iniziati. Il paracadute per le banche 6. Conclusioni.

1. Conversione in legge del D.L. 16 febbraio 2023 n. 11 per lo stop alle cessioni dei crediti.

A decorrere dalla data del 17 febbraio 2023 entrata in vigore del D.L. 11/2023, ed ora definitivamente convertito in legge, con modificazioni dall'art. 1, comma 1, L. 11 aprile 2023, n. 38., **non è consentito l'esercizio delle opzioni in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante**, alternativamente per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, cedibile dai medesimi ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di tre ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private.

Così non è consentito l'esercizio delle opzioni per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di tre ulteriori

⁵⁷ Direttore scientifico, dottore commercialista, giornalista.

cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo creditizia ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia.

2. I lavori che non consentono più la cessione dei crediti. Il caso delle “truffe” per arricchirsi a danno di tutti noi.

Lo stop alla cessione riguarda tutti i lavori edili che, invece, prima, anche con un semplice ed immediato controllo si potevano evitare le truffe eclatanti che ora stanno emergendo, - si apprendere dai primi controlli della GdF e Age, anche in sede di audizioni parlamentari: lavori per milioni di euro mai iniziati, prestanome e titolari di imprese defunti, imprese fantasma come titolari di immobili mai esistiti o addirittura immobili fantasma - e che ora il governo in maniera draconiana ha dovuto porvi rimedio andando a danneggiare soprattutto i cittadini ed imprese corretti ed onesti.

Lo stop riguarda i lavori:

- a)** recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a), b) e d), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- b)** efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 e di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 119;
- c)** adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e di cui al comma 4 dell'articolo 119;
- d)** recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, commi 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160;
- e)** installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ivi compresi gli interventi di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 119 del presente decreto;
- f)** installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e di cui al comma 8 dell'articolo 119;
- f-bis)** superamento ed eliminazione di barriere architettoniche di cui all'articolo 119-ter del presente decreto.

Prima dell'attuale e definito Decreto per arginare i c.d. furbetti con due articoli pubblicati in data 25/11/2021⁵⁸ e 09/12/2021 ponevo l'accento su come si poteva fare per arginare e porre rimedio al malcostume e approfittamento, per lo più di associazioni malavitose, che hanno saputo bene cogliere l'opportunità di una legge scritta male ed applicata peggio, in occasione del primo provvedimento del Governo che ha tentato di arginare la voragine che si è creata per colpa di pochi a danno di tutti.

Già in quella occasione con il D. L. n. 157/2021 entrato in vigore il 12/11/2021 il Governo cercò di arginare il gravissimo fenomeno che si stava verificando di frode nel settore dei "Bonus" edilizi fiscali.

A cui ha fatto eco la stessa Agenzia delle Entrate, che prontamente, ha pubblicato il provvedimento n. 212528 del 12 novembre 2021 dal titolo: "*Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica. Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2020 e modifiche al modello di comunicazione approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 12 ottobre 2020*".

Pertanto, con il menzionato provvedimento del novembre 2021 si è previsto **che per tutti gli interventi edilizi, e quindi non solo per il c.d. super bonus 100%**, è necessario richiedere il visto di conformità dei dati relativi **alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta ed in special modo per il bonus facciate pari al 90% di credito riconosciuto e che in precedenza invece non era necessario e, con il quale- a detta del direttore Agenzia Entrate in audizione alla commissione finanze- si sono verificate le maggiore truffe.**

Con il primo provvedimento D.L. n. 157/2021 si è cercato di spostare il problema dai beneficiari ai tecnici "certificatori dei crediti e lavori" per arginare il problema.

E già all'epoca chi scrive evidenziava, con molta umiltà, con i due articoli pubblicati che sarebbe stato opportuno, invece, responsabilizzare i cessionari dei crediti, andare a

⁵⁸ Bonus edilizi: incertezze e caos e la paura di infiltrazioni malavitose. Intervento del Governo d'urgenza per arginare le frodi nel settore agevolazioni fiscali e che, eventualmente, hanno consentito di arricchire illecitamente la malavita. **In Le Cronache 25/11/2021 I parte e del 09/12/2021 II parte.**

verificare con un semplice sopralluogo anche di semplici incaricati se non tecnici se i lavori erano iniziati, vi erano le strutture per eseguire i lavori soprattutto nei condomini e verificare se esisteva l'immobile e soggetto richiedente, e consentire di portare in detrazione da parte delle imprese e cessionari il credito anche se superava la soglia di compensazione dell'anno a riporto per l'anno successivo.

In quanto dai provvedimenti precedenti è apparso che il legislatore ha evitato di responsabilizzare maggiormente anche l'ultimo cessionario (**banche ed istituti finanziari e gruppi industriali**) dai quali poteva assicurare recuperare il mal tolto rispetto a chi da perdere non aveva nulla quali persone malavitose ed organizzate preventivamente e consapevolmente che se scoperti potevano nel frattempo avere fatto scomparire il mal tolto e fatto ricadere su tutti noi il debito. E non c'è da stare allegri, da dati forniti dall'Agenzia Entrate è stato stimato che per ciascun abitante italiano, quindi anche per i neonati e ultra centenari, **vi sia un debito per i crediti fiscali edilizi di circa euro 2.000,00** pro capite per tutti noi appartenete alla popolazione italiana.

Con il provvedimento del novembre 2021 il Governo aveva la contezza che se avesse responsabilizzato anche il cessionario del credito, come detto banche ed altre istituzioni finanziarie, ciò avrebbe vanificato i provvedimenti dei bonus non potendo la maggior parte dei contribuenti, che avevano iniziato i lavori, ed in special modo in questo periodo di crisi, far fronte alle spese necessarie e, poi, nel tempo portarle in detrazioni dalle proprie imposte, o addirittura non avendo imposte da recuperare nel tempo per redditi molto bassi.

3. Derghe alla cessione dei crediti per tipologia di lavori, soggetti e tempistica di inizio lavori ma non per quelli che iniziano dopo il 17 febbraio 2023.

Subito dopo il D.L. n. 11/2023 che ha di fatto posto una ghigliottina su ogni intervento di cessione del credito già per i lavori effettuati e da terminare prima del 17 febbraio 2023, è intervenuto nuovamente il Governo in sede di conversione in legge del decreto con un suo emendamento con la legge di conversione dell'11 aprile 2023 n. 38, accortosi che molte imprese e contribuenti si trovavano danneggiati, **ha previsto delle deroghe alla cessione e che riguardo:**

- a) le spese sostenute per gli interventi di superamento ed eliminazione di barriere architettoniche;
- b) per gli interventi effettuati dai condomini risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA);
- c) per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo. Con esclusivo riferimento alle aree classificate come zone sismiche di categoria 1, 2 e 3, le disposizioni della presente lettera si applicano anche alle spese per gli interventi già rientranti nell'ambito di applicazione degli articoli 119 e 121, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, compresi in piani di recupero del patrimonio edilizio esistente o di riqualificazione urbana comunque denominati, che abbiano contenuti progettuali di dettaglio, attuabili a mezzo di titoli semplificati, i quali alla data di entrata in vigore del presente decreto risultino approvati dalle amministrazioni comunali a termine di legge e che concorrano al risparmio del consumo energetico e all'adeguamento sismico dei fabbricati interessati.

Ulteriormente non si applica il blocco alle opzioni relative alle spese sostenute per gli interventi **diversi da quelli di cui all'articolo 119 del citato decreto-legge n. 34 del 2020**, per i quali in data antecedente a quella di entrata in vigore del presente decreto:

- a) risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
- b) per gli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori. Nel caso in cui alla data di entrata in vigore del presente decreto non risultino versati acconti, la data antecedente dell'inizio dei lavori o della stipulazione di un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori deve essere attestata sia dal cedente o committente sia dal cessionario o prestatore mediante dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà resa ai sensi dell'articolo 47 del testo unico delle disposizioni

legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000 n. 445;

- c) risulti presentata, con riguardo alle agevolazioni di cui all'articolo 16-bis, commi 1, lettera d), e 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e all'articolo 16, comma 1-septies, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, la richiesta di titolo abilitativo per l'esecuzione dei lavori edilizi.

Prevedendo anche una deroga alla esclusione per la cessione dei crediti da parte di **coloro che hanno una natura soggettiva come richiedenti** ed esercitata dai soggetti di cui alle lettere c), d) e d/bis) del comma 9 dell'articolo 119 del medesimo decreto-legge n. 34 del 2020 che risultano già costituiti alla data di entrata in vigore del presente decreto:

- i. **dagli istituti autonomi case popolari (IACP)** comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di “*in house providing*” per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- ii. **dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa**, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;
- iii. **dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale** di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, **dalle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri** di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, e **dalle associazioni di promozione sociale iscritte** nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

Enti tutti che devono risultare già costituiti alla data di entrata in vigore del presente decreto. E con riguardo ai soggetti di cui alla lettera d-bis) del comma 9 dell'articolo 119 del decreto-legge n. 34 del 2020, vale a dire: **dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, organizzazioni di volontariato, associazioni di**

promozione sociale tutti i requisiti necessari ai fini dell'applicazione delle disposizioni del comma 10-bis del medesimo articolo 119⁵⁹ devono sussistere fin dalla data di avvio dei lavori o, se precedente, di sostenimento delle spese, e devono permanere fino alla fine dell'ultimo periodo d'imposta di fruizione delle quote annuali costanti di detrazione, salvo il requisito della registrazione del contratto di comodato d'uso, nel caso di detenzione a tale titolo dell'immobile oggetto degli interventi, per il quale il secondo periodo del citato articolo 119, comma 10-bis, lettera b), prevede espressamente la sussistenza da data certa anteriore alla data di entrata in vigore del medesimo comma 10-bis.

Ed il legislatore ha altresì previsto che per i predetti enti il requisito della non percezione di compensi o indennità di carica da parte dei membri del consiglio di amministrazione delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale, previsto dalla lettera a) del comma 10-bis dell'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, è **soddisfatto qualora, indipendentemente da quanto previsto nello statuto, sia dimostrato, con qualsiasi mezzo di prova oppure con dichiarazioni rese ai sensi degli articoli 46 e 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che i predetti membri del consiglio di amministrazione non hanno percepito compensi o indennità di carica ovvero vi hanno rinunciato o li hanno restituiti.**

⁵⁹ Cfr art. 119 comma 10/Bis D L. 34/2020 :” Il limite di spesa ammesso alle detrazioni di cui al presente articolo, previsto per le singole unità immobiliari, è moltiplicato per il rapporto tra la superficie complessiva dell'immobile oggetto degli interventi di incremento dell'efficienza energetica, di miglioramento o di adeguamento antisismico previsti ai commi 1, 2, 3, 3-bis, 4, 4-bis, 5, 6, 7 e 8, e la superficie media di una unità abitativa immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 120-sexiesdecies del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, per i soggetti di cui al comma 9, lettera d-bis), che siano in possesso dei seguenti requisiti:

a) svolgano attività di prestazione di servizi sociosanitari e assistenziali, e i cui membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica;

b) siano in possesso di immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4, a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito. Il titolo di comodato d'uso gratuito è idoneo all'accesso alle detrazioni di cui al presente articolo, a condizione che il contratto sia regolarmente registrato in data certa anteriore alla data di entrata in vigore della presente disposizione”. (Comma inserito dall'art. 33, comma 1, lett. b), D.L. 31 maggio 2021, n. 77, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 luglio 2021, n. 108).

Ed infine vi è la deroga agli **interventi effettuati in relazione a immobili danneggiati dagli eventi sismici di cui all'articolo 119, comma 8-ter**, primo periodo, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, interventi effettuati nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, nonché in relazione a immobili danneggiati dagli eventi meteorologici verificatisi a partire dal 15 settembre 2022 per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con le deliberazioni del Consiglio dei ministri 16 settembre 2022, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 221 del 21 settembre 2022, e 19 ottobre 2022, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 255 del 31 ottobre 2022, situati nei territori della regione Marche.

4. Controlli preventivi per le cessioni dei crediti ma sempre per i lavori che si eseguono in deroga. Controlli estesi per tutti per l'esonero da responsabilità quale cessionario. In misura minore per le banche cessionarie.

Evidentemente il Governo accortosi che i maggiori truffati sono stati le amministrazioni pubbliche che si sono rese cessionarie dei crediti ha previsto che le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, indicati a fini statistici dall'ISTAT nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011, tra cui ricordiamo anche gli enti locali, non possono essere cessionari dei crediti di imposta derivanti dall'esercizio delle opzioni di cessione dei predetti crediti.

Ferma restando, nei casi di dolo, e la previsione per il recupero dell'importo della detrazione non spettante è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario principale, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione con dolo o colpa grave, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo in detrazione non spettante e dei relativi interessi e fermo restando il divieto di acquisto di cui all'articolo 122-bis, comma 4, il concorso nella violazione che, ai sensi del medesimo comma 6, determina la responsabilità in **solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari**, finalmente vi è la responsabilità dei cessionari e come si era già avuto modo di evidenziare con i due ricimati articoli.

Però la solidarietà è esclusa in ogni caso **con riguardo ai cessionari** che dimostrino di aver acquisito il credito di imposta e che siano in possesso della seguente documentazione, relativa alle opere che hanno originato il credito di imposta, le cui spese detraibili sono oggetto delle opzioni di cui al comma 1:

- a) **titolo edilizio abilitativo degli interventi**, oppure, nel caso di interventi in regime di edilizia libera, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, in cui sia indicata la data di inizio dei lavori ed attestata la circostanza che gli interventi di ristrutturazione edilizia posti in essere rientrano tra quelli agevolabili, pure se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo, ai sensi della normativa vigente;
- b) **notifica preliminare dell'avvio dei lavori all'azienda sanitaria locale**, oppure, nel caso di interventi per i quali tale notifica non è dovuta in base alla normativa vigente, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti tale circostanza;
- c) **visura catastale ante operam o storica dell'immobile** oggetto degli interventi oppure, nel caso di immobili non ancora censiti, domanda di accatastamento;
- d) **fatture, ricevute o altri documenti** comprovanti le spese sostenute, nonché documenti attestanti l'avvenuto pagamento delle spese medesime;
- e) **asseverazioni, quando obbligatorie per legge, dei requisiti tecnici degli interventi e della congruità delle relative spese**, corredate di tutti gli allegati previsti dalla legge, rilasciate dai tecnici abilitati, con relative ricevute di presentazione e deposito presso i competenti uffici;
- f) **nel caso di interventi su parti comuni di edifici condominiali, delibera condominiale di approvazione dei lavori e relativa tabella di ripartizione delle spese tra i condomini;**
- g) **nel caso di interventi di efficienza energetica** diversi da quelli di cui all'articolo 119, commi 1 e 2, la documentazione prevista dall'articolo 6, comma 1, lettere a) e c), del decreto del Ministro dello sviluppo economico 6 agosto 2020, recante “Requisiti tecnici per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici - cd. Ecobonus”, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 246 del 5 ottobre 2020, oppure, nel caso di interventi per i quali uno o più dei predetti documenti non risultino dovuti in base alla normativa vigente, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'articolo

47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti tale circostanza;

h) visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione sulle spese sostenute per le opere, rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati all'articolo 3, comma 3, lettere a) e b), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997;

i) un'attestazione, rilasciata dal soggetto che è controparte nella cessione comunicata ai sensi del presente articolo, di avvenuta osservanza degli obblighi di cui agli articoli 35 e 42 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231. Qualora tale soggetto sia una società quotata o una società appartenente al gruppo di una società quotata e non rientri fra i soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 3 dello stesso decreto legislativo n. 231 del 2007, un'attestazione dell'adempimento di analoghi controlli in osservanza degli obblighi di adeguata verifica della clientela è rilasciata da una società di revisione a tale fine incaricata;

i-bis) nel caso di interventi di riduzione del rischio sismico, la documentazione prevista dal decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti n. 329 del 6 agosto 2020, recante modifica del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti n. 58 del 28 febbraio 2017, recante “Sisma Bonus - Linee guida per la classificazione del rischio sismico delle costruzioni nonché le modalità per l'attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi effettuati”;

i-ter) contratto di appalto sottoscritto tra il soggetto che ha realizzato i lavori e il committente.

Attenzione però che la documentazione sopra indicata che possa escludere la responsabilità del cessionario opera con riguardo ai cessionari che acquistano i crediti d'imposta da una banca o da altra società appartenente al gruppo bancario della medesima banca o da una società quotata o da altra società appartenente al gruppo della medesima società quotata facendosi rilasciare un'attestazione del possesso, da parte della banca, della società quotata o della diversa società del gruppo cedente, di tutta la documentazione di cui al comma 6-bis. Resta fermo il divieto di cui all'articolo 122-bis, comma 4.

E così con la conversione in legge è stato altresì previsto che il mancato possesso di parte della documentazione di cui al comma 6/bis – di cui elenco sopra indicato - non costituisce,

da solo, causa di responsabilità solidale per dolo o colpa grave **del cessionario**, il quale può fornire, con ogni mezzo, prova della propria diligenza o della non gravità della negligenza. Sull'ente impositore e, **quindi su Agenzia Entrate** grava l'onere della prova della sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa grave del cessionario, ai fini della contestazione del concorso del cessionario nella violazione e della sua responsabilità solidale ai sensi del comma 6. Rimane ferma l'applicazione dell'articolo 14, comma 1-bis.1, del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91. Pertanto, per le banche la prova, ma come dovrebbe sempre accadere anche per i comuni contribuenti, graverà sull'Agenzia delle entrate, mentre per i poveri contribuiti basta un diniego da parte dell'AE per “buttarli in mezzo ad una strada”.

5. Modalità di fruizione della cessione del credito già maturato e/o ceduto e quello che maturerà per il termine dei lavori già iniziati. Il paracadute per le banche.

Dopo il blocco per tutti della cessione del credito ed a seguito delle deroghe per terminare i lavori è stato previsto in sede di conversioni legge che:

- i.* All'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, dopo il comma 8-quater è inserito l'8 quinquies che prevede: *Per le spese sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022 relativamente agli interventi di cui al presente articolo, la detrazione può essere ripartita, su opzione del contribuente, in dieci quote annuali di pari importo a partire dal periodo d'imposta 2023. L'opzione è irrevocabile. Essa è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023. L'opzione è esercitabile a condizione che la rata di detrazione relativa al periodo d'imposta 2022 non sia stata indicata nella relativa dichiarazione dei redditi.*
- ii.* Per consentire di ottenere ancora la cessione del credito da parte dei contribuenti che dovranno terminare i lavori e, quindi per salvare le imprese e i contribuiti indirettamente, e si ritiene soprattutto **le banche** che al 31/12/2022 avevano già superato il tetto per usufruire del credito d'imposta ceduto per compensarlo con le proprie imposte e tasse ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 è stato previsto che: alle banche, agli intermediari finanziari, alle società

appartenenti a un gruppo bancario e alle imprese di assicurazione autorizzate operare in Italia, **cessionarie dei crediti d'imposta di cui al comma 2 del presente articolo, ai sensi dell'articolo 119 del presente decreto, in relazione agli interventi la cui spesa, si badi bene, è stata sostenuta fino al 31 dicembre 2022**, è consentito di utilizzare, in tutto o in parte, tali crediti d'imposta al fine di sottoscrivere emissioni di buoni del tesoro poliennali, con scadenza non inferiore a dieci anni, nel limite del 10 per cento della quota annuale eccedente i crediti d'imposta, sorti a fronte di spese di cui al predetto articolo 119 del presente decreto, già utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nel caso in cui il cessionario abbia esaurito la propria capienza fiscale nello stesso anno. In ogni caso, il primo utilizzo può essere fatto in relazione alle ordinarie emissioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2028. Con appositi provvedimenti di natura direttoriale dell'Agenzia delle entrate e del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Banca d'Italia, sono individuate le modalità applicative della presente disposizione.

Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 18 aprile 2023 sono state definite le modalità per la fruizione **in dieci rate annuali** dei crediti residui derivanti dalla cessione o dallo sconto in fattura relativi alle detrazioni spettanti per taluni interventi edilizi per l'applicano ai crediti d'imposta derivanti dalle opzioni per la prima cessione o per lo sconto in fattura, di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, comunicate all'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo 2023 in relazione alle detrazioni spettanti per gli interventi di cui:

- a) all'articolo 119 del citato decreto-legge n. 34 del 2020 (c.d. Superbonus);
- b) all'articolo 119-ter citato decreto-legge n. 34 del 2020 (interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche);
- c) all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63 (c.d. Sismabonus)⁶⁰.

⁶⁰ cfr **Provvedimento del 18 aprile 2023** rappresenta che l'articolo 9, comma 4, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, come modificato dall'articolo 2, comma 3-quinquies, del decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 aprile 2023, n. 38, prevede che per gli interventi di cui:

- agli articoli 119 (c.d. Superbonus) e 119-ter (interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche) del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34;

- all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63 (c.d. Sismabonus),

6. Conclusioni.

Purtroppo, è sconsigliato dire che le cose che si era già rappresentato di introdurre già dal 2021, si vedano i due miei contributi pubblicati, per arginare le truffe delle cessioni

in deroga all'articolo 121, comma 3, terzo periodo, del predetto decreto-legge n. 34 del 2020, i crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo 2023 e non ancora utilizzati possano essere fruiti in dieci rate annuali di pari importo, in luogo dell'originaria rateazione prevista per i predetti crediti, previo invio di una comunicazione all'Agenzia delle entrate da parte del fornitore o del cessionario, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti previsti dall'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. La quota del credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso.

Il citato comma 4 prevede che con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate siano definite le modalità attuative delle richiamate disposizioni.

Tenuto conto di quanto previsto dalle richiamate disposizioni e dalle relazioni illustrativa e tecnica, con il presente provvedimento viene stabilito che:

- la quota residua di ciascuna rata annuale dei crediti d'imposta di cui trattasi, non utilizzata in compensazione tramite modello F24, anche acquisita a seguito di cessioni del credito successive alla prima opzione, può essere ripartita in dieci rate annuali di pari importo, decorrenti dall'anno successivo a quello di riferimento della rata originaria;
- la ripartizione può essere effettuata per la quota residua delle rate dei crediti riferite:
 - agli anni 2022 e seguenti, per i crediti derivanti dalle comunicazioni delle opzioni per la prima cessione o lo sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate fino al 31 ottobre 2022, relative al Superbonus;
 - agli anni 2023 e seguenti, per i crediti derivanti dalle comunicazioni inviate all'Agenzia delle entrate dal 1° novembre 2022 al 31 marzo 2023, relative al Superbonus, nonché dalle comunicazioni inviate fino al 31 marzo 2023, relative al Sismabonus e agli interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche;
- ciascuna nuova rata annuale risultante dalla ripartizione della rata originaria può essere utilizzata esclusivamente in compensazione tramite modello F24, dal 1° gennaio al 31 dicembre del relativo anno di riferimento e non può essere ceduta a terzi, né ulteriormente ripartita. La quota del credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere fruita negli anni successivi o richiesta a rimborso.

Per usufruire delle disposizioni di cui al presente provvedimento, anche con riferimento a una parte delle rate dei crediti disponibili, il fornitore o il cessionario titolare dei crediti comunica all'Agenzia delle entrate la tipologia di credito, la rata annuale da ripartire nei successivi dieci anni e il relativo importo.

La comunicazione può riferirsi anche solo a una parte della rata del credito al momento disponibile e con successive comunicazioni potranno essere rateizzati, anche in più soluzioni, la restante parte della rata e gli eventuali altri crediti nel frattempo acquisiti. Si consideri, ad esempio, il caso di un soggetto che dispone della rata del 2023 relativa a crediti di tipo Sismabonus dell'importo di 100 euro e prevede di non avere sufficiente capacità per assorbirla in compensazione tramite modello F24 entro il 31 dicembre 2023. Tale soggetto potrà, alternativamente:

- stimare la quota della rata del 2023 che riuscirà a utilizzare in compensazione entro la fine dell'anno, per ipotesi pari a 60 euro e comunicare all'Agenzia delle Entrate la restante parte della rata che non prevede di utilizzare, pari a 40 euro. Tale importo residuo sarà ripartito in dieci rate annuali di 4 euro ciascuna, utilizzabili in compensazione dal 1° gennaio al 31 dicembre degli anni dal 2024 al 2033 e non cedibili o ulteriormente rateizzabili. Se alla fine del 2023 avrà altri crediti residui non compensabili, potrà comunicare all'Agenzia di ripartirli nei successivi dieci anni;
- attendere la fine del 2023 per avere contezza dei crediti residui non compensabili e comunicare all'Agenzia di ripartirli nei successivi dieci anni.

La comunicazione è inviata tramite il servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate, denominato "Piattaforma cessione crediti", direttamente da parte del fornitore o del cessionario titolare dei crediti, a decorrere dal 2 maggio 2023.

A decorrere dal 3 luglio 2023, la comunicazione può essere inviata anche avvalendosi di un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, con delega alla consultazione del Cassetto fiscale del titolare dei crediti, ai sensi del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 92558 del 29 luglio 2013.

dei “crediti facili”, verifica di fatto esistenza immobili e lavori. ed ora, anche se non in maniera piena, sono state attuate: responsabilità cessionari, proroga di utilizzo credito in eccesso per anni successivi.

Ormai il credito “d’imposta facile” per tutte le tipologie di lavori edili a costo zero per molti contribuenti e imprese sarà solo un ricordo ed una brutta eredità per le generazioni future, e che ci porteremo dietro con le truffe milionarie, se non miliardarie.

Truffe orchestrate a danno di tutti noi, e che ha consentito le cessioni facili in precedenza agli istituti bancari e finanziari e, che ora gli stessi istituti finanziari, trovandosi a fare i conti con la impossibilità di utilizzare l’eccedenza di cessioni di crediti in più rispetto a quelli che potevano utilizzare in compensazione, verrà consentito di sottoscrivere emissioni di buoni del tesoro poliennali, con scadenza non inferiore a dieci anni, nel limite del 10% ma sempre per i crediti maturati sino al 2022.

Per i crediti successivi che sono stati per così dire “sbloccati” per i lavori sempre pregressi, ciascun cedente dovrà ancora fare i conti con il cessionario che verificata la capienza del 2023 potrà accettare la cessione o meno, ed attenersi ora alle regole della responsabilità quale cessionario che si è sempre indicata come momento per arginare le truffe, che seppure è una garanzia, rappresenta per il cedente un ulteriore rallentamento ai lavori.

Certamente un danno l’hanno ricevuto i poveri contribuenti che avendo un immobile nel contesto di un fabbricato con parti comuni logorate e ammalorate e che sta cadendo a pezzi e, nonostante le ordinanze delle autorità preposte di messa in sicurezza dell’intero fabbricato rinviando i lavori per non avere le necessarie sostanze economiche. Ciò determina non solo un pregiudizio per gli stessi condomini ma anche per i terzi che potrebbero essere vittima di distacchi di intonaco e cornicioni passando sotto questi immobili precari. Una soluzione ed attenzione si auspica che possa essere vista dal nuovo Governo che dinanzi a situazioni eclatanti e con la presenza di ordinanze delle autorità preposte ai controlli quali: Vigili del Fuoco e uffici tecnici comunali, che evidenzino lo stato di pericolo, si possa, così, nuovamente usufruire di interventi se non per l’intero importo almeno in parte e “mai superiore all’intervento stesso” per mettere in sicurezza tali immobili.

Il danno ormai è fatto e si auspica che l'Agenzia delle entrate anziché andare a concentrare le forze per cavillare fra qualche tempo sui poveri contribuenti che pur avendo fatto i lavori non hanno rispettato qualche formalità e con importi anche modesti, si concentrino soprattutto gli sforzi con accurata e sofisticate metodologie di indagine anche e soprattutto attraverso la GdF e organismi sovranazionali di polizia per scovare i veri truffatori; anche perché chi ha orchestrato questa mega truffa non è certo il povero contribuente sprovveduto ma si è servito di sofisticate procedure anche finanziarie e societarie per mascherare le loro malefatte. Non rimanga solo un proclama di aver “scovato” i cd furbetti per centinaia di milioni di euro per le truffe dei crediti edilizi ma che vengano recuperati con concretezza tutto il danaro sottratto a noi italiani che certamente non è stato ammantato sotto il materasso.

Indagine a tutto campo in ambito societario, finanziario creando anche un pool di esperti con risorse interne ed anche esterne agli organi inquirenti e di polizia per avere quel coacervo di professionalità nei vari settori, in quanto nessuno è così esperto in ogni ambito ma a ciascuno la sua professionalità e conoscenza. Solo unendo i saperi e conoscenza si potrà arrivare veramente recuperare il “bottino”.

E come ho detto con la mia prefazione a questa rivista spero di aver riportato con la mia piccola ed umile rappresentazione, anche se in termini giuridici, e senza riserve mentali, referenziali o timori, da “*Giornalista Giornalista*” come lo era certamente il mio ispiratore professionale Giancarlo Siani.

DIRITTO TRIBUTARIO

E' illegittimo, per carenza di competenza territoriale, il provvedimento dell'ufficio provinciale del concessionario che operi in un ambito territoriale diverso dal domicilio fiscale del contribuente

*Gregorio Pietro D'Amato*⁶¹

L'attività di esazione dei tributi affidati al concessionario riscossione pur divenendo unico con la costituzione di ADER⁶² sussiste la competenza territoriale per l'emissione del

⁶¹ Direttore Scientifico- dottore commercialista -giornalista

⁶² Art. 1 D L 22 ottobre 2016 n. 193 di cui al:

comma 1. A decorrere dal 1° luglio 2017 le società del Gruppo Equitalia sono sciolte, a esclusione della società di cui alla lettera *b*) del comma 11, che svolge funzioni diverse dalla riscossione. Le stesse sono cancellate d'ufficio dal registro delle imprese ed estinte, senza che sia esperita alcuna procedura di liquidazione. Dalla data di entrata in vigore del presente decreto è fatto divieto alle società di cui al presente comma di effettuare assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia di contratto di lavoro subordinato.

2. Dalla data di cui al comma 1, l'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale, di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, è attribuito all'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 62 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, ed è svolto dall'ente strumentale di cui al comma 3.

3. Al fine di garantire la continuità e la funzionalità delle attività di riscossione, è istituito, a far data dal 1° luglio 2017, un ente pubblico economico, denominato «Agenzia delle entrate-Riscossione», ente strumentale dell'Agenzia delle entrate sottoposto all'indirizzo operativo e al controllo della stessa Agenzia delle entrate, che ne monitora costantemente l'attività, secondo principi di trasparenza e pubblicità. L'ente subentra, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia di cui al comma 1 e assume la qualifica di agente della riscossione con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo I, capo II, e al titolo II, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. L'ente può anche svolgere le attività di riscossione delle entrate tributarie e patrimoniali delle amministrazioni locali, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, con esclusione delle società di riscossione, e, fermo restando quanto previsto dall'articolo 17, commi 3-bis e 3-ter, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, delle società da esse partecipate. L'ente ha autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione. Sono organi dell'ente il direttore, il comitato di gestione e il collegio dei revisori dei conti, il cui presidente è scelto tra i magistrati della Corte dei conti.

4. Il direttore dell'ente è il direttore dell'Agenzia delle entrate. Il comitato di gestione è composto dal direttore, che lo presiede, e da due componenti nominati dall'Agenzia delle entrate tra i propri dirigenti. Ai componenti del comitato di gestione non spetta alcun compenso, indennità o rimborso spese.

5. Lo statuto, approvato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze secondo le previsioni di cui al comma 5-bis, disciplina le funzioni e le competenze degli organi, indica le entrate dell'ente necessarie a garantirne l'equilibrio economico-finanziario, stabilendo i criteri concernenti la determinazione e le modalità di erogazione delle risorse stanziare in favore dello stesso, nonché i criteri per la definizione degli altri corrispettivi per i servizi prestati a soggetti pubblici o privati, incluse le amministrazioni statali. Lo statuto disciplina i casi e le procedure, anche telematiche, di consultazione pubblica sugli atti di rilevanza generale, altresì promuovendo la partecipazione dei soggetti interessati. Il comitato di gestione, su proposta del direttore, delibera le modifiche allo statuto e gli atti di carattere generale che disciplinano l'organizzazione e il funzionamento dell'ente, i bilanci preventivi e consuntivi, i piani aziendali e le spese che impegnano il bilancio dell'ente per importi superiori al limite fissato dallo statuto. Il comitato di gestione delibera altresì il piano triennale per la razionalizzazione delle attività di riscossione e gli interventi di incremento dell'efficienza organizzativa ed economica finalizzati alla riduzione delle spese di gestione e di personale. Nel rapporto con i contribuenti l'ente si conforma ai principi dello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, con particolare riferimento ai principi di trasparenza, leale collaborazione e tutela dell'affidamento e della buona fede, nonché agli obiettivi individuati dall'articolo 6 della legge 11 marzo 2014, n. 23, in materia di cooperazione rafforzata, riduzione degli adempimenti, assistenza e tutoraggio del contribuente. L'ente opera nel rispetto dei principi di legalità e imparzialità, con criteri di efficienza gestionale, economicità dell'attività ed efficacia dell'azione, nel perseguimento degli obiettivi stabiliti nella convenzione di cui al comma 13 e garantendo la massima trasparenza degli obiettivi stessi, dell'attività svolta e dei risultati conseguiti.

relativo atto esattivo, intimazione di pagamento o esecutivo secondo il criterio del domicilio fiscale del contribuente. È quanto ormai costantemente è stato stabilito dal giudice nomofilattico con l'ultimo provvedimento curiale della **Cassazione Sez. 6 con Ordinanza del 13/02/2023 n. 4400** con il quale ha nuovamente ribadito il principio che è: " *illegittimo, per carenza di competenza territoriale, il provvedimento di fermo emesso dall'ufficio provinciale del concessionario che operi in un ambito territoriale diverso dal domicilio fiscale del contribuente, atteso che nell'attività di riscossione, attribuita all'Agenzia delle Entrate, che la esercita tramite Equitalia Spa, è previsto, da un lato, che, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31, comma 2, ogni atto impositivo sia emesso dall'ufficio territorialmente competente, secondo il criterio del domicilio fiscale del contribuente, e, dall'altro, che, giusta il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 24 l'ufficio consegna il ruolo al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce*" (Cass., Sez. 5, sentenza n. 8094 del 29/03/2017) - principio valido anche dopo l'estinzione dell'agente della riscossione Equitalia in riferimento all'automatico subentro ad essa del successore Agenzia delle Entrate - Riscossione, disposto dal D.L. n. 193 del 2016, art. 1 conv. con modif. dalla L. n. 225 del 2016. E corti di merito *ex pluris* del 14/03/2023 n. 192 della Corte di Giustizia Tributari di 2 grado Abruzzo Sezione 7 che riprende e da continuità a quanto stabilito dalla Corte di Cassazione 4400/2023.

Principio che esattamente tre mesi prima era stato espresso dalla Suprema Corte sempre con **Ordinanza dalla Sez. VI - 5, Ord., (data ud. 19/10/2022) 17/11/2022, n. 33862.**

Nonché qualche giorno prima la **Cass. civ., Sez. VI - 5, con Ord., (data ud. 15/12/2022) 03/02/2023, n. 3346** ha nuovamente ribadito il principio con la quale la giurisprudenza della stessa Corte ha più volte affermato il principio secondo cui la competenza territoriale degli uffici dell'Amministrazione finanziaria è determinata (ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31, comma 2, e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 40, comma 1,) sulla base del domicilio fiscale indicato dal contribuente nella dichiarazione dei redditi, anche in variazione rispetto alle precedenti indicazioni, sicché, in ragione del principio di affidamento che deve informare la condotta di entrambi i soggetti del rapporto tributario, il contribuente che abbia indicato il domicilio fiscale in luogo diverso da quello precedente, non può invocare tale difformità, sfruttando a suo vantaggio anche un eventuale errore, al

fine di eccepire, sotto il profilo dell'incompetenza per territorio, l'invalidità dell'atto di accertamento compiuto dall'ufficio finanziario del domicilio da lui stesso dichiarato. Tale principio è riferibile, oltre che alla legittimazione a emettere l'avviso di accertamento, anche alla legittimazione a procedere alla liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazioni, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36-bis e del D.P.R. n. 633 del 1972, 54-bis, trattandosi di attività rientranti nel novero, rispettivamente, degli accertamenti e controlli riguardanti le imposte sui redditi e della competenza "ad ogni altro effetto di cui al (...) decreto" del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, nonché alla legittimazione a procedere alla conseguente eventuale iscrizione a ruolo (Cass. 4412/2020).

E' stato altresì statuito che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la competenza territoriale dell'Ufficio accertatore è determinata dal D.P.R. n. 600 del 1973 art. 31 con riferimento al domicilio fiscale indicato dal contribuente; nel caso in cui questi abbia ommesso di presentare la dichiarazione dei redditi e non abbia mai comunicato in modo formale all'Amministrazione il proprio mutamento di domicilio fiscale, resta competente, per il principio dell'affidamento, l'Ufficio in relazione all'ultimo domicilio fiscale noto, con riguardo all'anagrafe tributaria del Comune, a nulla rilevando gli altri elementi fattuali (Cass. n. 23362 del 2020).

La Cassazione con arresto del 03/05/2022 n. 13983 ha altresì ribadito che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 31, comma 2, dispone che: *"la competenza spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del oggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata". Tale norma determina la competenza a procedere all'accertamento per relationem in base al domicilio fiscale del contribuente, individuato a sua volta, a termini del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 58, comma 2, in virtù del Comune di residenza anagrafica "Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte".*

In quanto risulta illegittimo, per carenza di competenza territoriale, il provvedimento di fermo emesso dall'ufficio provinciale del concessionario che operi in un ambito territoriale diverso dal domicilio fiscale del contribuente quale competenza territoriale inderogabile, giacché l'adozione della delega costituisce atto dovuto, non rimesso alla valutazione discrezionale dell'Agente al quale sia stato erroneamente consegnato il ruolo

determinandone la sua inesistenza e non la nullità e con conseguente rilevabilità ex officio ed insanabile tale vizio (v. Cass. civ. Sez. V, 4/5/2018, n. 10701).

Del resto, le Corti di merito **Comm. trib. prov. Sicilia Agrigento, Sez. II, Sent., 31/12/2021, n. 1993** nel conformarsi agli arresti della Suprema Corte dove ha stabilito che ai sensi dell'art. 12 D.P.R. n. 602 del 1973 (come modificato dall'art. 1 della L. n. 311 del 2004) l'Ufficio accertatore "*forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano*", così come l'art. 24 D.P.R. n. 602 del 1973 dispone che "*l'Ufficio consegna il ruolo al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce*". Ne consegue l'illegittimità del provvedimento di intimazione di pagamento emesso da soggetto carente di competenza territoriale (*nella specie, l'atto è stato emesso dal Concessionario di Palermo, mentre la contribuente aveva il domicilio fiscale in provincia di Agrigento*). Inoltre, ai sensi dell'art. 24 del D.P.R. n. 602 del 1973, "*l'Ufficio consegna il ruolo al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce*", e pertanto secondo la Corte ne deriva l'illegittimità dell'atto in quanto emesso da soggetto non competente alla riscossione, discendente a sua volta da una errata formazione del ruolo, consegnato al concessionario di ambito territoriale diverso da quello del domicilio fiscale del contribuente: tale errore ha prodotto effetti a cascata sugli atti successivi fino all'illegittimità del provvedimento di intimazione. Pertanto, la Corte di Agrigento nel condivide la citata decisione, fondata sul disposto normativo di cui all'art.46 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 in base al quale: "*il concessionario cui è stato consegnato il ruolo, se l'attività di riscossione deve essere svolta fuori del proprio ambito territoriale, delega in via telematica per la stessa il concessionario nel cui ambito territoriale si deve procedere*".

Dichiara che trattasi di: "*competenza territoriale inderogabile, giacché l'adozione della delega costituisce atto dovuto, non rimesso alla valutazione discrezionale dell'Agente al quale sia stato erroneamente consegnato il ruolo*" (v. Cass. civ. Sez. V, 4/5/2018, n.10701). Pertanto, va ricordata n tal caso la violazione in caso di atti dell'esecuzione per la violazione art. 12, 1 comma, e 24, comma 1, e 46 del D.P.R. n. 602/1973 per nullità dell'atto impugnato poiché emesso da ente territorialmente non competente e art. 31 del DPR 600/72 nonché anche dell'art. 27 c.p.c..

DIRITTO BANCARIO

Il consumatore ha sempre diritto alla riduzione del costo totale del credito se restituisce in anticipo il finanziamento.

*Gregorio Pietro D'Amato*⁶³

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 263 (data ud. 08/11/2022) 22/12/2022 ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, in riferimento agli artt. 11 e 117, comma 1, Cost., l'art. 11-octies, comma 2, del D.L. n. 73 del 2021, conv., con modif., dalla legge n. 106 del 2021, nella parte in cui limitava ad alcune tipologie di costi il diritto alla riduzione spettante al consumatore per i contratti conclusi dopo l'entrata in vigore della disciplina attuativa della direttiva 2008/48/CE (D.lgs. n. 141 del 2010), ma prima dell'entrata in vigore della citata legge n. 106 del 2021, poiché spetta comunque ai consumatori il diritto alla riduzione proporzionale di tutti i costi sostenuti in relazione al contratto di credito, anche qualora abbiano concluso i loro contratti prima dell'entrata in vigore della legge n. 106 del 2021.

La norma riguardava i contratti conclusi dopo l'entrata in vigore della disciplina attuativa della direttiva 2008/48/CE (decreto legislativo 13 agosto 2010, n. 141), ma prima dell'entrata in vigore della citata legge n. 106 del 2021

Posto che la precedente formulazione dell'art. 125-sexies, comma 1, t.u. bancario, tuttora vigente, in virtù dell'art. 11-sexies, comma 2, per i contratti conclusi prima dell'entrata in vigore della legge n. 106 del 2021, è compatibile sul piano letterale con una interpretazione conforme alla sentenza Lexitor della Corte UE, e posto che il vulnus ai principi costituzionali risiede proprio nel raccordo con le specifiche norme secondarie evocate dall'art. 11-octies, comma 2, del D.L. 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella L. 23 luglio 2021, n. 106, tale ultima disposizione deve ritenersi costituzionalmente illegittima limitatamente alle parole "e le norme secondarie contenute nelle disposizioni di trasparenza e di vigilanza della Banca d'Italia", sicché l'art. 125-sexies, comma 1, t.u. bancario, che resta vigente per i contratti conclusi prima dell'entrata in vigore della L. n. 106 del 2021, in virtù dell'art. 11-sexies, comma 2, può nuovamente accogliere il solo contenuto normativo conforme alla sentenza Lexitor. la disciplina dei prestiti del

⁶³ Direttore Scientifico -dottore commercialista- giornalista

consumatore e disciplina il rimborso anticipato, prevedendo che il consumatore abbia conseguentemente diritto alla riduzione non solo dei costi *recurring*, ma anche di quelli relativi alle attività finalizzate alla concessione del prestito, integralmente esaurite prima della eventuale estinzione anticipata (costi c.d. *up-front*). Tuttavia, il rinvio previsto alle norme secondarie della Banca d'Italia, le quali avallano l'interpretazione riferita unicamente al rimborso dei costi *recurring*, si pone in contrasto con la indicata sentenza CGUE, che non dispone alcuna modulazione temporale dei suoi effetti. In tal modo la norma censurata utilizza una tecnica qualificata in termini di completamento prescrittivo della norma primaria da parte di quella subprimaria, per cui è una disposizione primaria successiva a integrare il contenuto normativo di una disposizione primaria precedente mediante il rinvio a norme di rango secondario. In definitiva, attraverso il rinvio a precise norme regolamentari contenute nelle disposizioni di trasparenza e di vigilanza della Banca d'Italia, risulta univoco l'intento del legislatore di fissare per il passato un contenuto della norma circoscritto alla interpretazione antecedente alla sentenza Lexitor, che si discosta dai contenuti della citata pronuncia.

In tale limitazione la Corte costituzionale ha ravvisato una violazione dei vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea e, in particolare, dell'art. 16, paragrafo 1, della direttiva 2008/48/CE, come interpretato dalla Corte di giustizia con la sentenza dell'11 settembre 2019, C-383/18, caso Lexitor.

Per effetto della sentenza della Corte costituzionale, spetterà, dunque, ai consumatori il diritto alla riduzione proporzionale di tutti i costi sostenuti in relazione al contratto di credito, anche qualora abbiano concluso i loro contratti prima dell'entrata in vigore della legge n. 106 del 2021.

Il dovere di attenersi ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea ricomprende le sentenze rese dalla CGUE in sede interpretativa, in conformità al ruolo che l'art. 19, par. 1, del Trattato sull'Unione europea le assegna, anche per le sentenze che dichiarano l'invalidità di un atto dell'Unione, dal momento che la sentenza pregiudiziale ha valore non costitutivo bensì puramente dichiarativo, con la conseguenza che i suoi effetti risalgono, in linea di principio, alla data di entrata in vigore della norma interpretata. In virtù degli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., la Corte costituzionale è garante del rispetto di tali vincoli e, pertanto, deve dichiarare l'illegittimità costituzionale di una norma che

contrasta con il contenuto di una direttiva, come interpretata dalla Corte di giustizia in sede di rinvio pregiudiziale, con una sentenza dotata di efficacia retroattiva.

La corte prosegue richiamando l'arresto della Corte di giustizia, 11 settembre 2019, in causa C-383/18, che ha interpretato l'art. 16, paragrafo 1, della direttiva 2008/48/CE, nel senso "che il diritto del consumatore alla riduzione del costo totale del credito in caso di rimborso anticipato del credito include tutti i costi posti a carico del consumatore" (punto 36).

La Corte di giustizia ha preso atto che il riferimento alla riduzione dei costi nella citata disposizione si prestava - nelle varie versioni linguistiche - a essere riferito tanto ai soli costi "che dipendono oggettivamente dalla durata del contratto", quanto al metodo di calcolo della riduzione del costo totale del credito, che deve operare "in proporzione alla durata residua del contratto" (sentenza L., punto 24).

A fronte di tale incertezza ermeneutica, la Corte di giustizia ha ritenuto di valorizzare, sempre nel testo della disposizione, l'espressione "riduzione del costo totale del credito", che ha sostituito il precedente richiamo alla "nozione generica di "equa riduzione"" presente nell'art. 8 della direttiva 87/102/CEE (sentenza L., punto 28). Tale dato testuale, che rimanda in via sistematica all'art. 3, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2008/48/CE, ove si definisce il costo totale del credito, ha attratto - nella ricostruzione della Corte - il canone dell'interpretazione teleologica ispirato all'esigenza di garantire "un'elevata protezione del consumatore" (sentenza L., punto 29).

In particolare, la Corte di giustizia ha rilevato che "limitare la possibilità di riduzione del costo totale del credito ai soli costi espressamente correlati alla durata del contratto comporterebbe il rischio che il consumatore si veda imporre pagamenti non ricorrenti più elevati al momento della conclusione del contratto di credito, poiché il soggetto concedente il credito potrebbe essere tentato di ridurre al minimo i costi dipendenti dalla durata del contratto" (sentenza L., punto 32).

In definitiva, la Corte di giustizia ha interpretato l'art. 16, paragrafo 1, della direttiva 2008/48/CE, partendo da un dato sicuramente testuale, ossia il riferimento alla riduzione del costo totale del credito, per addivenire a un'interpretazione orientata a una elevata tutela del consumatore - che previene il rischio di abusi, a beneficio anche della concorrenza -, in presenza di contrappesi ritenuti adeguati a favore dei creditori.

Principi che la nostra Core Costituzionale non può che non tenerne conto e dichiarare incostituzionale l norme che ledano tali principi sovranazionali.

In quanto il dovere di attenersi a tali vincoli ricomprende - secondo la giurisprudenza costante della Corte Costituzionale - le sentenze rese dalla Corte di giustizia in sede interpretativa, in conformità al ruolo che l'art. 19, paragrafo 1, del Trattato sull'Unione europea assegna alla Corte di giustizia dell'Unione europea (di recente, sentenze n. 67 e n. 54 del 2022; ex multis sentenze n. 227 del 2010, n. 285 del 1993, n. 389 del 1989 e n. 113 del 1985, nonché ordinanze n. 255 del 1999 e n. 132 del 1990; e ciò vale anche per le sentenze della Corte di giustizia che dichiarano l'invalidità di un atto dell'Unione: sul punto la sentenza n. 232 del 1989).

Se, dunque, le sentenze adottate in via pregiudiziale compongono il quadro dei parametri sovranazionali che, attraverso il filtro degli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., consentono a questa Corte di esercitare il vaglio di costituzionalità, è la stessa Corte di giustizia, nel suo ruolo di interprete qualificato del diritto dell'Unione europea, a chiarire che la "sentenza pregiudiziale ha valore non costitutivo bensì puramente dichiarativo, con la conseguenza che i suoi effetti risalgono, in linea di principio, alla data di entrata in vigore della norma interpretata" (Corte di giustizia dell'Unione europea, sentenza 16 gennaio 2014, in causa C-429/12, P., punto 30 e le sentenze ivi citate, nonché, di seguito, ex multis, 10 marzo 2022, in causa C-177/20, G., punto 41; 20 dicembre 2017, in causa C-516/16, Erzeugerorganisation Tiefkühlgemüse eGen (da ora: ETG), punto 88; 28 gennaio 2015, in causa C-417/13, S., punto 63).

Ne deriva che "solo in via del tutto eccezionale la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto intrinseco all'ordinamento giuridico dell'Unione, può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede" (Corte di giustizia dell'Unione europea, sentenze 20 dicembre 2017, in causa C-516/16, ETG, punto 89, 27 febbraio 2014, in causa C-82/12, T.J.B. SL, punto 41; 12 ottobre 2000, in causa C-372/98, The Queen, punto 42; nello stesso senso sentenze 17 dicembre 2015, in causa C-25/14, Union des syndicats de l'immobilier (UNIS), punto 50; 8 aprile 1976, in causa 43/75, D., punti 71-75).

DIRITTO SANITARIO

COLPA GRAVE E COLPA LIEVE IN AMBITO SANITARIO: QUALI SONO LE DIFFERENZE

*Corrado Riggio*⁶⁴

Nell'ambito del nostro ordinamento giuridico, se il medico commette un errore, la prima cosa che ci si domanda è che colpa ha e quali saranno le conseguenze, il tutto legato ovviamente alla responsabilità medica ed all'ipotesi di richiesta di un risarcimento danni da parte di colui che ha subito il danno.

Ogni qualvolta si verifica un errore medico o viene inoltrata una richiesta di risarcimento danni in tale ambito, l'argomento principale che emerge immediatamente è quello della colpa.

In tal senso, preliminarmente, va evidenziato che con l'entrata in vigore della c.d. Legge Gelli – Bianco sono stati trattati diversi argomenti di fondamentale importanza per i medici e per tutto il personale sanitario in generale ovvero sicurezza delle cure e del rischio sanitario, responsabilità dell'esercente, professione sanitaria nelle strutture pubbliche ed in quelle private, modalità e caratteristiche dei procedimenti giudiziari aventi ad oggetto la responsabilità medica, il tutto con introduzione della conseguente obbligatorietà della polizza assicurativa a tutela di tutto il personale sanitario e degli stessi pazienti.

In realtà, il concetto di colpa nasce tutte le volte che si ipotizza un errore medico ed il comportamento colposo sussiste in un'ampia casistica che, essendo complessa, non riesce a far distinguere nettamente la colpa lieve da quella grave. Ebbene, si può parlare di comportamento colposo ogni qualvolta si ipotizza che l'operato del medico o di qualsiasi operatore sanitario sia avvenuto o con negligenza ossia con superficialità, disattenzione, incuria, omissione del compimento di un'azione doverosa oppure con imprudenza che potrà riferirsi ad una condotta avventata, eseguita dal medico, pur consapevole dei rischi e che nonostante questo decida di esperirla o con imperizia, la quale coincide con l'insufficiente preparazione professionale e mancanza di abilità dovute all'assenza di necessaria esperienza.

⁶⁴ Avvocato

Se a questo tipo di comportamenti, si aggiungono ritardata o errata diagnosi, errore nell'intervento chirurgico, cure insufficienti o errate oppure omissione di esami diagnostici, allora si potrà prevedere l'inizio di un procedimento giudiziario, intentato per c.d. errore medico.

Quindi, al tema della responsabilità e del risarcimento si lega, senza ombra di dubbio, strettamente, il concetto di colpa; il nostro ordinamento giuridico non prevede una vera e propria definizione di colpa, ma si potrà riassumere così: quando il medico o l'operatore sanitario, pur potendo prevedere che la sua azione era tale da produrre conseguenze dannose o pericolose, ha agito con scarsa attenzione o con leggerezza, senza adottare quelle precauzioni che avrebbero impedito il verificarsi dell'evento, allora in questo caso, ha colpa.

Nemmeno gli stati di gravità della colpa vengono definiti anche se, tuttavia, si potrà distinguere tra colpa lieve ovvero ordinaria che si verifica tutte le volte che l'operatore sanitario agisce quando non viene usata la diligenza, la prudenza e la perizia necessarie e si incorre nell'errore scusabile e la colpa grave da intendersi quale straordinaria e ravvisabile nella condotta di colui che agisce con inescusabile imprudenza, compiendo un errore grossolano e non scusabile. In tal senso, va ricordato che il nostro codice civile all'articolo 1176 prevede che nell'esecuzione di una prestazione venga adottata la c.d. diligenza del buon padre di famiglia ovvero quella tipica dell'uomo medio e specifica che, nel caso si tratti di attività professionali che implicino la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, è richiesta una diligenza maggiore e più specifica, prevista dall'articolo 2236 codice civile il quale prevede che l'esecutore risponda dei danni solo in caso di dolo o colpa grave.

A questo punto, una volta accertata la natura della colpa e la sussistenza dei predetti presupposti per ipotizzare un errore medico, si aprirà un procedimento giudiziario in capo al medico che, se individuata, avrà come conseguenza il risarcimento del danno subito.

Poi, con l'introduzione dell'articolo 590 sexies del codice penale, grazie alla Legge Gelli – Bianco è stata, altresì, disciplinata la responsabilità penale colposa per morte o lesioni in ambito medico ed il principale elemento di novità è dato dall'introduzione di una causa di esclusione della punibilità del sanitario qualora l'evento si sia verificato a causa di imperizia ed il predetto abbia rispettato le raccomandazioni previste dalle linee guida come definite e pubblicate ai sensi di legge ovvero, in mancanza di queste, le buone pratiche

clinico assistenziali, sempre che le raccomandazioni previste dalle stesse linee guida risultino adeguate alle specificità del caso concreto. Va, in ogni caso evidenziato in tale sede che, tuttavia, anche l'osservanza rigida delle linee guida, se inopportuna e non ragionata, potrà integrare gli estremi di un comportamento colposo, penalmente rilevante. A tal proposito, la recente giurisprudenza – le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione – ha, inoltre, chiarito in maniera esplicita che l'esercente la professione sanitaria risponde, a titolo di colpa, per morte o lesioni personali derivanti dall'esercizio di attività medico chirurgica nei casi in cui l'evento si è verificato per colpa anche lieve dettata da imprudenza, negligenza ed imperizia in due ipotesi ben precise: 1) in quella di errore rimproverabile nell'esecuzione dell'intervento quando il caso concreto non è regolato dalle raccomandazioni delle linee guida o, in mancanza, dalle buone pratiche clinico assistenziali, nell'individuazione della tipologia di intervento e delle relative linee guida (imperizia in eligendo) che non risultino adeguate al caso concreto; 2) nel caso in cui l'evento si è verificato per colpa grave dettata da imperizia nell'esecuzione dell'atto medico quando il medico abbia comunque scelto e rispettato le linee guida adeguate al caso concreto.

DIRITTO DEI TRUST

IL TRUST PER I BENI STORICI, ARTISTICI, ARCHEOLOGICI E CULTURALI

Per i beni culturali la prelazione dello Stato non opera in caso di devoluzione in Trust.

Prologo 1. La funzione delle Prelazione artistica nei trasferiti di beni culturali. 2. La denuncia di trasferimento ex art. 59 D. lgs. 42/2004 anche per la devoluzione dei beni culturali in trust. 3. La mancanza di trasferimento in proprietà per i bene devoluti in trust la Giurisprudenza della Cassazione afferma tale presupposto. Ed ora anche l' Agenzia delle Entrate. 4. Conclusioni

*Gregorio Pietro D'Amato*⁶⁵

Prologo

Con il primo numero di questa rivista intendo dare un minimo contributo, senza ovviamente pretese di esaustività, per la diffusione della cultura del Trust non solo per applicazioni che ne sono oggetto sovente per la tutela dei beni delle persone, società ed agli innumerevoli impieghi che può avere ma, altresì, il Trust in favore a tutto ciò che appartiene alla cultura, come ad esempio per la tutela dei beni storici, artistici, archeologici, e per qualsiasi impiego che il Trust possa offrire alla cultura nel senso ampio del termine ed all' arte sia quale bene materiale nonché immateriale.

Nel corso delle pubblicazioni verranno così affrontati dei singoli argomenti che pongano una minima evidenza e, che permettano di sollecitare un dibattito costruttivo in materia, altresì, per offrire una sinergia o delle idee e soluzioni inedite per la preservazione, custodia, e restauro del nostro immenso, invidiabile ed unico patrimonio artistico e culturale attraverso l' utilizzo dell' istituto giuridico del trust anche per scopi filantropici.

La cultura in ogni ambito è vita senza cultura non abbiamo contezza da dove veniamo e dove vogliamo andare. *“Ogni arte e ogni scienza, e così ogni attività e progetto, sembrano mirare a qualche bene; perciò a ragione definirono il bene: ciò a cui ogni cosa tende. Aristotele”*.

⁶⁵ Direttore Scientifico- dottore commercialista -giornalista

A tal fine voglio riprendere, in parte un mio precedente contributo⁶⁶ per il trust e arte del luglio 2022 dal titolo: “*La prelazione artistica*” in favore dello Stato non opera con la devoluzione in Trust dei beni artistici”.

1.La funzione delle Prelazione artistica nei trasferiti di beni culturali.

Va premesso in estrema sintesi che l'effetto principale dell'istituzione di un trust⁶⁷ è la segregazione patrimoniale in virtù della quale i beni in trust costituiscono un patrimonio separato e autonomo rispetto al patrimonio del disponente, del trustee e dei beneficiari, con la conseguenza che tali beni non potranno essere escussi dai creditori di tali soggetti.

L'articolo 2 della Convenzione dell'Aia 1° luglio 1985 resa esecutiva dalla L. n. 364 del 1989 in materia di trust, oltre a fornire la definizione di trust, ne individua caratteristiche essenziali, ovvero:

- "a) i beni del trust costituiscono una massa distinta e non fanno parte del patrimonio del trustee;*
- b) i beni del trust sono intestati a nome del trustee o di un'altra persona per conto del trustee;*
- c) il trustee è investito del potere e onerato dell'obbligo, di cui deve rendere conto, di amministrare, gestire o disporre beni secondo i termini del trust e le norme particolari impostegli dalla legge".*

In ragione di queste e sintetiche premesse si deve ora analizzare il presupposto per la prelazione artistica che opera ai sensi dell'art. 60 del D.lgs. 22/01/2004 n. 42 in **caso di trasferimenti tra vivi a titolo oneroso, e con il conferimento del bene culturale in società e riguardo ai quali opera la “prelazione artistica**. La prelazione quindi *expressis verbis* opera **per il trasferimento del bene culturale insieme con altri beni**, per un corrispettivo, o senza previsione di un corrispettivo in danaro, ma comunque avente **una onerosità del trasferimento quale la permuta del bene culturale**, e, infine, la *datio in solutum* di esso.

⁶⁶ La “prelazione artistica” in favore dello Stato non opera con la devoluzione in Trust dei beni artistici dal quotidiano in Hestetika.art del 12 luglio 2022 su <https://hestetika.art/la-prelazione-artistica-in-favore-dello-stato-non-opera-con-la-devoluzione-in-trust-dei-beni-artistici>

⁶⁷ Si rinvia per una più esauriente trattazione ed individuazione dell'istituto alla migliore dottrina che per semplicità si rinvia al sito dell'Associazioni Il trust in Italia per esaustività delle indicazioni dottrinarie e apporti dottrinari: <https://www.il-trust-in-italia.it/index.php?mod=area&mid=2&arg=296>

Come si sa, il diritto di prelazione può essere definito quale: diritto ad essere preferiti, a parità di condizioni, nella conclusione di un futuro ed eventuale contratto. Già in questa definizione sono compresi alcuni dei principali elementi di differenza tra prelazione privatistica e “prelazione artistica”. Il “diritto”, la “parità di condizioni”, il “futuro contratto” per colui che ha il diritto di prelazione.

Il quadro normativo vale a dire il D.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, c.d. “*codice dei beni culturali*”, in verità oggetto di vincolo, indirettamente di denuncia e, eventualmente, di prelazione, sono beni che costituiscono una categoria ben più ampia delle sole opere d'arte. Basti pensare che in tale oggetto rientrano i beni di interesse storico, archeologico, archivistico, bibliografico e via discorrendo, oltre alle opere d'arte.

L'istituto della **prelazione c.d. artistica** è esercitata dal Ministero o l'ente interessato (se il Ministero rinuncia trasferendone le relative facoltà - nel caso previsto dall'articolo 62, comma 3), la regione o gli altri enti pubblici territoriali interessati, **hanno facoltà di acquistare in via di prelazione i beni culturali alienati a titolo oneroso o conferiti in società**, rispettivamente, al medesimo prezzo stabilito nell'atto di alienazione o al medesimo valore attribuito nell'atto di conferimento.

La finalità della prelazione artistica è quella di **tutelare l'integrità ed il generale buono stato dei beni** aventi un **particolare interesse storico ed artistico** e per perseguire tale finalità è previsto che, in caso di trasferimento a titolo oneroso del bene, gli enti sopraindicati possono acquistare detti beni esercitando il diritto di prelazione, vale a dire con priorità rispetto a soggetti terzi.

La prelazione artistica ha ad oggetto beni culturali, ovvero beni che presentano **caratteristiche di particolare interesse storico ed artistico** e che quindi sono stati sottoposti alla **procedura di verifica della sussistenza dei requisiti richiesti** per accertare l'esistenza delle **caratteristiche di interesse culturale e per il commercio dei quali**, date le loro caratteristiche, **occorre seguire una rigida disciplina** preordinata a tutelare l'interesse di natura generale volto a conservare lo stato e l'integrità di detto bene. (Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 226-2006/C, *Prelazione urbana*, Approvato dalla Commissione Studi Civilistici il 9 giugno 2006)

Per verificare la sussistenza dell'**interesse culturale**, i competenti organi del Ministero, d'ufficio o su richiesta formulata dai soggetti cui le cose appartengono e corredata dai

relativi dati conoscitivi, devono effettuare un'indagine volta ad accertare la sussistenza dell'interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico che, **una volta verificato**, viene annotato negli elenchi in possesso del Ministero.

2.La denuncia di trasferimento ex art. 59 D. lgs. 42/2004 anche per la devoluzione dei beni culturali in trust.

Mentre, cosa diversa è la previsione di cui all'art. 59 del d.lgs. n. 42/2004 in cui si stabilisce che la denuncia di trasferimento, **da presentare al competente soprintendente del luogo ove si trovano i beni, deve essere effettuata** in ogni caso, sia nel caso di **trasferimento a titolo oneroso**, sia nel caso di **trasferimento a titolo gratuito**, in quanto il Ministero **deve essere sempre a conoscenza dell'identità di colui che si trova nella materiale disponibilità e detenzione del bene**, sempre nell'ottica di garantire la conservazione del bene di interesse culturale. La denuncia deve essere effettuata **entro trenta giorni** dalla stipula dell'atto.

Assodato che la prelazione artistica vige solo in caso di cessione a titolo oneroso per atto tra vivi con l'istituto del Trust la prelazione può essere esclusa almeno in quei casi, nei quali si sia in assenza di uno dei requisiti essenziali posti dalla legge per essa, vale a dire **della onerosità del trasferimento**. L'assenza di onerosità, altresì, pare il criterio per escludere la sussistenza di prelazione artistica anche nel caso di assegnazione del bene culturale all'esito di un contratto di divisione. A ciò si aggiunga che nella divisione, almeno per chi propende per la dichiaratività della stessa, dovrebbe mancare pure un altro presupposto per l'operare della prelazione artistica, **vale a dire l'effetto traslativo**.

Infatti, con il Trust e qui senza completezza assolutamente di esaustività, con il c.d. "gestore" il trustee acquista sì la proprietà dei beni conferiti nel trust, ma non gode delle facoltà tipiche del proprietario e non acquisisce alcun vantaggio per sé, assumendo la titolarità di tali beni solo per poter compiere gli atti di gestione e di disposizione necessari al raggiungimento dello scopo per cui il trust è stato istituito e quindi senza un effetto traslativo come è definito dal nostro codice civile.

Il trasferimento dei beni al trustee avviene, pertanto, in via strumentale e temporanea e, in conformità all'orientamento già espresso dalla suprema Corte di Cassazione, non determina effetti traslativi in favore del trustee, nel significato rilevante sia ai fini

dell'imposizione che sotto un profilo civilistico, quale effettivo e stabile passaggio di ricchezza, poiché non comporta l'attribuzione definitiva dei beni a vantaggio di quest'ultimo, che è tenuto solo ad amministrarli ed a custodirli e, a volte, a venderli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del perseguimento dello scopo del trust, né il trustee gode appieno dei privilegi di cui all'art. 832 cod. civ. dovendo perseguire il programma dettato per le finalità o scopi dall'atto istitutivo di trust.

3 La mancanza di trasferimento in proprietà per i bene devoluti in trust la Giurisprudenza della Cassazione afferma tale presupposto. Ed ora anche l'Agenzia delle Entrate.

Ad affermare che nessun trasferimento si verifica con la devoluzione dei beni in trust è stata in questi anni con molteplici arresti la Corte di Cassazione e da numerosissime pronunce di merito in occasione delle richieste ormai anacronistica, anche alla luce della Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 20/10/2022 n. 34/E,⁶⁸ di tassare la devoluzione dei beni in trust e, quindi, come si verificasse l'effetto traslativo dei beni devoluti, riconoscendo, finalmente, di recepire la valanga di arresti di legittimità anche da parte dell'Agenzia delle Entrate. E prosegue la stessa Agenzia delle entrate con la menzionata circolare *"..e che devono ritenersi superate le indicazioni fornite con i precedenti documenti di prassi, posti alla base dell'attività impositiva e del contenzioso, con riferimento agli atti di dotazione di*

⁶⁸ Cfr Circolare Agenzia delle Entrate del 20/10/2022 n. 34/E. Al punto 4 si legge:

Tassazione ai fini delle imposte indirette

4.4.1 Istituzione del trust

L'atto istitutivo con cui il disponente esprime la volontà di costituire il trust, se redatto con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, è assoggettato all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, parte prima, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, anche quando nel medesimo atto venga disposta la dotazione patrimoniale al trust.

4.4.2 Dotazione dei beni in trust

La medesima tassazione si applica anche agli atti con cui il disponente dota il trust di beni, vincolandoli agli scopi del trust. Infatti, in linea con l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, tale atto "non determina effetti traslativi perché non ne comporta l'attribuzione definitiva allo stesso (trustee), che è tenuto solo ad amministrarlo e a custodirlo, in regime di segregazione patrimoniale, in vista di un suo ritrasferimento ai beneficiari del trust" (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 8082 del 2020).

Pertanto, ai predetti atti, se redatti con atto pubblico o con scrittura privata autenticata, sarà applicata l'imposta di registro in misura fissa ai sensi del sopra citato articolo 11 della Tariffa, parte prima, del d.P.R. n. 131 del 1986.

Al riguardo, si osserva che, alla luce delle caratteristiche essenziali dell'istituto come sopra delineate, la dotazione di beni in trust può comportare la decadenza dalle agevolazioni fiscali ai fini delle imposte indirette fruita dal disponente e collegate al mantenimento dei beni per un determinato intervallo temporale (ad esempio, agevolazione c.d. "prima casa" in relazione ad immobile acquistato dal disponente da meno di cinque anni, ai sensi della Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986).

beni in trust, specificamente contenuti nella circolare n. 48/E del 2007 ai paragrafi 5.2, 5.3 e 5.5”.

Pertanto, superato l'erronea impostazione del trasferimento dei beni devoluti in trust, che veniva richiesto dall'Agenzia delle entrate in materia di tassazione si può senz'altro affermare che anche per la prelazione non sussiste il trasferimento.

Del resto con un illuminato arresto della Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 26/05/2022) 09/09/2022, n. 26562 è stata ampiamente chiarita la portata di tale importante aspetto delle devoluzioni dei beni in trust.

Nel trust di cui alla L. n. 364 del 1989, di ratifica ed esecuzione della Convenzione dell'Aja 1 luglio 1985, un trasferimento così imponente non è riscontrabile né nell'atto istitutivo né nell'atto di dotazione patrimoniale tra disponente e trustee - in quanto meramente strumentali ed attuativi degli scopi di segregazione e di apposizione del vincolo di destinazione - ma soltanto in quello di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario, a compimento e realizzazione del trust medesimo (così Cass. 17749/2022, che richiama Cass. nn.

13/21, 224/21, 22569/21, 2897/20, 5766/20, 7003/20, 29507/20, 8082/20, 19167/19, 16699/19, 21614/16).

Le ragioni di tale approdo possono essere riepilogate come rappresentato dalla Cassazione nei termini già precisati dalle pronunce della medesima Corte nn. 22293/2022, 19746/62022, 19747/2022.

L'atto dispositivo del disponente a favore del trustee avviene a titolo gratuito e non determina effetti traslativi, poiché non comporta l'attribuzione definitiva dei beni allo stesso, il quale è tenuto solo ad amministrarli ed a custodirli, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del loro trasferimento ai beneficiari del trust.

La costituzione del trust non produce, quindi, effetti incrementativi della capacità contributiva del disponente, poiché il suo patrimonio non acquisisce miglioramenti e nemmeno li realizza a favore degli eventuali terzi beneficiari, giacché tale effetto migliorativo nella sfera giuridica di questi ultimi si realizza solo quando il trustee abbia compiuto l'attività per la quale ha ottenuto l'attribuzione strumentale e temporanea della titolarità dei beni.

Si tratta di atto avente un contenuto sostanzialmente programmatico ed attuativo degli scopi di segregazione e di costituzione del vincolo di destinazione, che non comportano alcun incremento di ricchezza, giacché l'attribuzione dei beni al trustee avviene in via strumentale e temporanea, senza effetti traslativi nel significato rilevante ai fini dell'imposizione (e cioè nel senso di un effettivo e stabile passaggio di ricchezza), ma per consentire a questi l'amministrazione e la custodia, a volte la vendita dei beni, in regime di segregazione patrimoniale, in vista del perseguimento dello scopo del trust (Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6-5, 4 gennaio 2021, n. 13; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5, 14 marzo 2022, nn. 8147, 8148 e 8149; Cass., Sez. 5, 22 marzo 2022, n. 9173).

L'apposizione del vincolo sui beni conferiti nel trust, in quanto tale, determina l'utilità rappresentata dalla separatezza dei beni (limitativa della regola generale di cui all'art. 2740 c.c.), la quale non concreta, di per sé alcun effettivo e definitivo incremento patrimoniale in capo al trustee, ma soltanto al beneficiario finale, ove esistente *“ma in un momento successivo, quando il trust ha raggiunto lo scopo per cui è stato costituito”* (così Cass. n. 19747/2022).

Prosegue la Corte rappresentando che: *“Prima di questo momento, l'utilità, insita nell'apposizione del vincolo, si risolve, dal lato del conferente, in un'autorestrizione del potere di disposizione, mediante la segregazione e, dal bene dato del trustee, in un'attribuzione patrimoniale meramente formale, separata dai beni personali del trustee”* (Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2021, n. 38731, così, in termini, Cass. n. 19747/2022).

La strumentalità dell'atto istitutivo e di dotazione del trust ne giustifica pertanto, nei termini indicati, la neutralità fiscale, tenuto conto che l'indice di ricchezza, al quale deve sempre collegarsi l'applicazione del tributo, non prende consistenza prima che il trust abbia attuato la propria funzione (Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8082; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2021, n. 38731) (così, Cass. n. 19747/2022).

Detto atto, pertanto, è soggetto a tassazione in misura fissa, sia per quanto attiene all'imposta di registro che alle imposte ipotecaria e catastale (in termini: Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2018, n. 975; Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16705; Cass., Sez. 5, 23 aprile

2020, n. 8082; Cass., Sez. 5, 3 dicembre 2020, nn. 27666 e 27668; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400, così, in termini, Cass. n. 19747/2022) e, nello stesso senso, per l'imposta ipotecaria e catastale (Cass., Sez. 5, 18 dicembre 2015, n. 25478; Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2018, n. 975; Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16705; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8082; Cass., Sez. 5, 20 maggio 2021, nn. 13818 e 13819; Cass., Sez. 5, 16 luglio 2021, n. 20408; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400, richiamate da Cass. 19747/2022).

Prosegue la Corte stabilendo che: *ai fini dell'applicazione delle imposte di successione, registro, ipotecaria e catastale è necessario, ai sensi dell'art. 53 Cost., che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante un'attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale, per cui nel trust di cui alla L. 16 ottobre 1989, n. 364 (di ratifica ed esecuzione della Convenzione dell'Aja 1 luglio 1985), detto trasferimento imponibile non è costituito né dall'atto istitutivo del trust, né da quello di dotazione patrimoniale fra disponente e trustee in quanto gli stessi sono meramente attuativi degli scopi di segregazione e costituzione del vincolo di destinazione, bensì soltanto dall'atto di eventuale attribuzione finale del bene al beneficiario* (Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16699; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119).

La discrezionalità del legislatore nell'individuare i presupposti impositivi deve pur sempre muoversi in un ambito di ragionevolezza e di non-arbitrio (Corte Cost. n. 4/1957 e n. 83/2015), posto che la capacità contributiva in ragione della quale il contribuente è chiamato a concorrere alle pubbliche spese *"esige l'oggettivo e ragionevole collegamento del tributo ad un effettivo indice di ricchezza"* (C.Cost. ord. 394/08). Indice che, nel caso del trust, non prende consistenza prima del completamento del percorso cui esso è preordinato. L'apposizione del vincolo, infatti, determina per il disponente l'utilità rappresentata dalla segregazione dei beni in vista del conseguimento di un determinato risultato di ordine patrimoniale; ed è, appunto, a stabilire la corte: *"al conseguimento di detto risultato che si deve guardare per individuare il momento in cui la ricchezza si sposta e viene conseguita una utilità economicamente apprezzabile"* (così Cass. n. 21181/2022).

Alla luce del parametro di cui all'art. 53 Cost., l'applicazione del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286,

va conciliata con il principio della capacità contributiva espressa dal trasferimento del bene, per cui quando - come nella specie - il conferimento costituisce un atto sostanzialmente neutro, che non arreca un reale e stabile incremento patrimoniale al beneficiario, **“resta esclusa la ricorrenza di un passaggio di ricchezza suscettibile di imposizione indiretta”** (Cass., Sez. 5, 17 gennaio 2019, n. 1131; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; (Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5, 6 dicembre 2021, n. 38731, richiamate da Cass. 19747/2022).

Che poi l'art. 2, comma 47, cit., abbia mantenuto, come presupposto impositivo, quello stabilito dal D.lgs. n. 346 del 1990, art. 1, e cioè il *"reale trasferimento"* di beni o diritti, e quindi il *"reale arricchimento"* dei beneficiari, aggiungendo espressamente, tra gli atti suscettibili d'imposizione (oltre ai trasferimenti a titolo gratuito, anche) la costituzione dei vincoli di destinazione, per evitare che un'interpretazione restrittiva, determinata dal rinvio all'abrogato D.lgs. n. 346 del 1990, potesse portare, in tali ipotesi, all'esclusione dell'imposta, che invece non era contemplata nel D.lgs. n. 346 del 1990, semplicemente perché, *“all'epoca, la costituzione di tali vincoli non era ancora prevista nel nostro ordinamento”* (così Cass., Sez. 5, n. 1131 del 17/01/2019; v. anche Cass., Sez. 5, n. 19167 del 17/07/2019 e, in motivazione, Cass., Sez. 5, n. 8082 del 23/04/2020, cfr. Cass. n. 19746/2022).

In questi casi, l'imposta sulle successioni e donazioni, prevista dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, art. 2, comma 47, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 novembre 2006, n. 286, è dovuta non al momento dell'istituzione del trust o in quello di dotazione patrimoniale dello stesso, fiscalmente neutri, ma semmai in seguito, al momento dell'eventuale trasferimento dei beni o dei diritti a terzi, perché, come sopra evidenziato, solo tale atto costituisce un effettivo indice di ricchezza ai sensi dell'art. 53 Cost. (Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16699; Cass., Sez. 5, 17 luglio 2019, n. 19167; Cass., Sez. 6-5, 15 ottobre 2021, n. 28400; Cass., Sez. 6-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5, 14 marzo 2022, nn. 8147, 8148 e 8149; Cass., Sez. 5, 22 marzo 2022, n. 9173 (così Cass. n. 19747/2022).

In definitiva, stabilisce con l'arresto indicato la Suprema Corte: *"l'atto di istituzione del trust non è, in sé, presupposto dell'imposta di cui al D.L. n. 262 del 2006, art. 2, comma 47, convertito dalla L. n. 286 del 2006, e che non si tratta di imposta nuova, in quanto è*

da applicarsi l'imposta sulle donazioni, come la disposizione chiarisce, anche alle liberalità attuate mediante l'istituzione di "vincoli di destinazione" (cfr. Cass. n. 22393/2022, che richiama Cass. n. 21614/2016 e poi Cass. 1131/2019).

Per la Corte in maniera acuta ed aderente alla natura dell'istituto giuridico del trust conclude stabilendo che : *“per tutti i trust, siano essi auto-dichiarati (e quindi con effetto solo segregativo e non di trasferimento di beni) o con trasferimento di beni, l'atto di dotazione è presupposto applicativo delle imposte di registro, ipotecaria e catastale non in misura proporzionale ma in misura fissa (rispettivamente in forza dell'art. 11, parte prima o dell'art. 4, parte seconda, della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, e in forza del D.lgs. n. 347 del 1990, art. 10, comma 2, quale atto "che non importa trasferimento di proprietà di beni"), ed è, per l'imposta sulle donazioni, "neutro" (ferma restando l'applicazione dell'imposta sulle donazioni all'atto del trasferimento al beneficiario finale qualora l'atto sia non solo gratuito ma liberale e con esclusione invece dell'imposta sulle donazioni in caso di atto non liberale ma in funzione solutoria" (così Cass. n. 22293/2022).*

Si deve ulteriormente evidenziare, che il trust non è dotato di una propria personalità giuridica e il trustee è l'unico soggetto di riferimento nei rapporti con i terzi, non in qualità di legale rappresentante del trust, ma come colui che dispone dei beni e dei diritti in esso conferiti in conformità alle istruzioni e in coerenza con lo scopo a cui il patrimonio è destinato. È pertanto evidente il carattere fiduciario del rapporto fra disponente e trustee, il quale acquista la proprietà dei beni o dei diritti conferiti nel trust, non a proprio vantaggio - perché non incrementano il suo patrimonio personale, ma restano separati e segregati, ma per compiere gli atti di gestione (e, se previsti, di disposizione), che consentano di realizzare lo scopo per il quale il trust è stato istituito, non nell'interesse proprio, ma di terzi.

Come emerge da quanto appena evidenziato, l'istituzione del trust e la destinazione ad esso di beni o diritti non implicano, da soli, un effettivo incremento di ricchezza in favore del trustee, nei termini sopra evidenziati, e pertanto non possono costituire un indice di maggiore forza economica e capacità contributiva di quest'ultimo. I beni e i diritti non sono a lui attribuiti in modo definitivo, essendo egli tenuto solo ad amministrarli e a disporne (se richiesto), in regime di segregazione patrimoniale, in vista del trasferimento che dovrà poi compiere.

Né può ritenersi che la costituzione del trust produca un effetto incrementativo della capacità contributiva del disponente, il cui patrimonio non subisce alcun miglioramento.

3. Conclusioni

Per tali motivi sempre più ci si sta orientando da parte di privati verso la devoluzione in Trust di beni storici ed artistici per perpetrarne la disponibilità simile ad una fondazione o per la costituzione anche di un'attività museale ma con profonde differenze in favore del trust per la sua duttilità e adeguamento alle necessità ed interessi del disponente conferente i beni artistici.

Fatta una breve e sintetica panoramica del presupposto della tassazione del trust facendo riferimento ad un illuminante arresto della Corte di Cassazione in cui è stato stabilito che la devoluzione dei beni in trust non sconta l'imposta proporzionale come avviene per i **trasferimenti di proprietà** veri e propri, parimenti per la devoluzione di beni in trust e nello specifico anche culturali non verificandosi nessun trasferimento non opera l'istituto della **prelazione c.d. artistica** esercitata dal Ministero o l'ente interessato o se il Ministero rinuncia trasferendone le relative facoltà - nel caso previsto dall'articolo 62, comma 3, dalla regione o gli altri enti pubblici territoriali interessati.

Avendo quest'ultimi la **facoltà di acquistare in via di prelazione i beni culturali alienati a titolo oneroso o conferiti in società**, rispettivamente, al medesimo prezzo stabilito nell'atto di alienazione o al medesimo valore attribuito nell'atto di conferimento.

La prelazione, quindi, opera solo in caso **per il trasferimento del bene culturale insieme con altri beni**, per un corrispettivo, o senza previsione di un corrispettivo in danaro, ma comunque avente **una onerosità del trasferimento quale la permuta del bene culturale**, e, infine, la ***datio in solutum*** di esso ma non per la devoluzione in trust dei beni medesimi.

La finalità della prelazione artistica è quella di **tutelare l'integrità ed il generale buono stato dei beni** aventi un **particolare interesse storico ed artistico** e per perseguire tale finalità è previsto che, in caso di trasferimento a titolo oneroso del bene, gli enti sopraindicati possono acquistare detti beni esercitando il diritto di prelazione, vale a dire con priorità rispetto a soggetti terzi.

Ora con il Trust si può ipotizzare la stessa tutela in quanto il trust per i beni culturali generalmente è senza fine di lucro ed è istituito con i beni artistici: quali palazzi nobiliari

castelli, ed altri immobili o per costituire una raccolta di quadri, monili, ed altre opere d'arte di proprietà privata che possono essere così fruite anche da altri persone e, quindi, senza la dispersione degli stessi beni. Anzi con la fruizione si può addirittura prevenire una sorta di rimborso dei costi per continuare a detenere, preservare e manutentare le stesse opere d'arte e così tramandarle nel tempo.

Si potrebbe anche avanzare una proposta di introdurre una sorta di “esenzione fiscale” ricomprendendo nell'art. 10 del D lgs. 42/2004⁶⁹ anche il trust quale ente senza scopo di lucro per tutti i beni che gestirebbe ed indicati nel precitato art. 10 D. lgs. n. 42/2004.

⁶⁹ Art. 10 D lgs. 42/2004

1 Sono beni culturali le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico.

2. Sono inoltre beni culturali:

a) le raccolte di musei, pinacoteche, gallerie e altri luoghi espositivi dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico;

b) gli archivi e i singoli documenti dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico;

c) le raccolte librerie delle biblioteche dello Stato, delle regioni, degli altri enti pubblici territoriali, nonché di ogni altro ente ed istituto pubblico, ad eccezione delle raccolte che assolvono alle funzioni delle biblioteche indicate all'articolo 47, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616.

3. Sono altresì beni culturali, quando sia intervenuta la dichiarazione prevista dall'articolo 13:

a) le cose immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico particolarmente importante, appartenenti a soggetti diversi da quelli indicati al comma 1;

b) gli archivi e i singoli documenti, appartenenti a privati, che rivestono interesse storico particolarmente importante;

c) le raccolte librerie, appartenenti a privati, di eccezionale interesse culturale;

d) le cose immobili e mobili, a chiunque appartenenti, che rivestono un interesse, particolarmente importante a causa del loro riferimento con la storia politica, militare, della letteratura, dell'arte, della scienza, della tecnica, dell'industria e della cultura in genere, ovvero quali testimonianze dell'identità e della storia delle istituzioni pubbliche, collettive o religiose. Se le cose rivestono altresì un valore testimoniale o esprimono un collegamento identitario o civico di significato distintivo eccezionale, il provvedimento di cui all'articolo 13 può comprendere, anche su istanza di uno o più comuni o della regione, la dichiarazione di monumento nazionale;

d-bis) le cose, a chiunque appartenenti, che presentano un interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico eccezionale per l'integrità e la completezza del patrimonio culturale della Nazione;

e) le collezioni o serie di oggetti, a chiunque appartenenti, che non siano ricomprese fra quelle indicate al comma 2 e che, per tradizione, fama e particolari caratteristiche ambientali, ovvero per rilevanza artistica, storica, archeologica, numismatica o etnoantropologica, rivestano come complesso un eccezionale interesse.

4. Sono comprese tra le cose indicate al comma 1 e al comma 3, lettera a):

a) le cose che interessano la paleontologia, la preistoria e le primitive civiltà;

b) le cose di interesse numismatico che, in rapporto all'epoca, alle tecniche e ai materiali di produzione, nonché al contesto di riferimento, abbiano carattere di rarità o di pregio;

c) i manoscritti, gli autografi, i carteggi, gli incunaboli, nonché i libri, le stampe e le incisioni, con relative matrici, aventi carattere di rarità e di pregio;

d) le carte geografiche e gli spartiti musicali aventi carattere di rarità e di pregio;

e) le fotografie, con relativi negativi e matrici, le pellicole cinematografiche ed i supporti audiovisivi in genere, aventi carattere di rarità e di pregio;

f) le ville, i parchi e i giardini che abbiano interesse artistico o storico;

g) le pubbliche piazze, vie, strade e altri spazi aperti urbani di interesse artistico o storico;

h) i siti minerari di interesse storico od etnoantropologico;

i) le navi e i galleggianti aventi interesse artistico, storico od etnoantropologico;

l) le architetture rurali aventi interesse storico od etnoantropologico quali testimonianze dell'economia rurale tradizionale.

5. Salvo quanto disposto dagli articoli 64 e 178, non sono soggette alla disciplina del presente titolo le cose indicate al comma 1 e al comma 3, lettere a) ed e), che siano opera di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre settanta

Sarebbe auspicabile in considerazione del fatto che: gli immobili quando sono devoluti in trust e offerti per la fruizione al pubblico, in maniera da preservare la loro integrità e dispersione, rispetto al privato che dovendo assolvere, seppure con attuali e previste agevolazioni, a volte capita che sono costretti a cedere tali beni non essendo più in grado di sostenerne i costi sia fiscali che di manutenzione.

Gli immobili storici pur avendo delle facilitazioni fiscali comunque devono assolvere al pagamento dell'IRPEF ed IMU per i proprietari privati, si ritiene che un intervento organico per i beni culturali sotto il punto di vista fiscale alla luce anche della possibilità dell'utilizzo del trust senza scopo di lucro, in alcune fattispecie, possa rappresentare un ulteriore tassello per evitare la dispersione e la preservazione dei beni culturali.

anni, nonché le cose indicate al comma 3, lettera d-bis), che siano opera di autore vivente o la cui esecuzione non risalga ad oltre cinquanta anni