

PER RIPARTIRE, IL PAESE
HA BISOGNO DELL'APPORTO
DI TUTTI.
ANCHE DEL NOSTRO.

Rivista online

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Circoscrizione del Tribunale di Foggia



Editoriale

Foggia, capitale della ricerca
di Sergio de Nicola

3

Primo Piano

Estratti notarili da scritture contabili
di Carla D'Addetta

6

Sanatoria dei ruoli disposta nella
legge di stabilità 2014
di Luigi Lovecchio

9

La Zona Franca Urbana:
un primo accenno
di Vincenzo Morrone

11

X Edizione Corso di aggiornamento
in Diritto del Lavoro
"Il ruolo delle professioni nelle riforme
che cambiano il lavoro"
di Roberto de Meo

14

Crisi di liquidità dell'impresa
e inapplicabilità delle sanzioni tributarie
nella giurisprudenza di merito
di Vincenzo Anselmi

19

Apprendistato professionalizzante,
a che punto siamo
di Mauro Soldera

25

Rassegna Giurisprudenziale

Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 12-03-2013,
n. 6071

Società cancellata dal registro Imprese

27

Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 29-07-2013,
n. 18184

*Avviso accertamento notificato prima
dei 60 gg dalla emissione del P.V.C.*

37

ODCEC FG - Report attività formative

Settembre-Dicembre 2013

44

Editore
**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Foggia**

Direttore responsabile
Sergio de Nicola

Direttore editoriale
Roberto de Meo

Comitato scientifico
**Presidente: Nunzio Angiola - Componenti: Iolanda Battiante,
Alessandro Buccino, Roberto de Meo**

Impaginazione grafica
Pasquale Russo

Redazione e amministrazione
via Torelli, 15/A - 71121 Foggia - tel. 0881 72 56 12
www.odcecfoggia.it - odcfoggia@tiscali.it

Registrazione Tribunale di Foggia n. 4/Po6 R.P. del 01.03.2006
Ogni articolo pubblicato è stato ceduto a titolo gratuito ed esprime esclusivamente
il pensiero dell'autore.



Direttore Responsabile
Rivista on line
ODCEC Foggia
Giornalista

Foggia, capitale della ricerca

di Sergio De Nicola

Foggia, città della ricerca. Quello che sembra uno slogan elettorale, alla vigilia della campagna per il rinnovo dell'assise comunale, può diventare invece un tema su cui concentrare attenzione ed interesse. I presupposti per fare di Foggia un polo di attrazione a livello nazionale ed internazionale ci sono tutti. Partendo da alcune certezze. Ultima in ordine di tempo, la decisione del Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca nell'ambito della rideterminazione del FFO (Fondo di finanziamento ordinario), che ha attribuito all'ateneo dauno per il 2013 un finanziamento di oltre 34 milioni di euro, con un taglio dell'1,44% rispetto al 2012. In sostanza il Miur ha pensato di tagliare meno fondi a quegli atenei che hanno operato molto bene nel campo della ricerca e della

sperimentazione mantenendo, tuttavia, un equilibrato rapporto tra docenti e studenti. In sostanza si tratta di non dover più rinunciare ad oltre 2 milioni di euro (così come previsto dalla prima ripartizione) ma "solo" a 500mila. In tempi di crisi, anche notizie del genere sembrano proiettare una luce positiva sullo stato della ricerca. In questa particolare classifica sui tagli, l'Università di Foggia si è collocata al secondo posto in Italia, dopo Bergamo, che di fondi ne ha persi 477 mila (-1,34% rispetto all'anno precedente) e prima in Puglia, dove invece vanno meno bene le cose per gli altri atenei, che in totale hanno perso quasi 16 milioni di euro: 9 milioni e 600mila l'Università di Bari, quasi 2 milioni il Politecnico di Bari e 4 milioni l'Università del Salento. Per tutti un taglio del 5% rispetto al 2012.

Scendendo nello specifico, a puntellare la graduatoria positiva per Foggia vi sono alcuni progetti come quello sulla formazione continua degli operatori turistici il progetto di ricerca condotto dalle facoltà umanistiche dell'Università di Foggia che vede fianco a fianco gli atenei del Salento e dell'Epiro. Sul versante salute, due i programmi su cui la Facoltà di Medicina sta investendo risorse, in uno studio condotto con gli atenei di Palermo, Napoli, Verona, Roma Cattolica, Roma Sapienza, Los Angeles e Hiroshima: uno per ricercare i marcatori tumorali attraverso la saliva, l'altro per scoprire i danni che provoca sugli organi l'eccessivo uso di anabolizzanti. C'è poi il programma messo a punto dai ricercatori della facoltà di Agraria che, insieme al Cnr e ai colleghi delle Università di Salerno e della Calabria, stanno sperimentando il Safemeat, processi e tecnologie innovative con lo scopo di innalzare la sicurezza alimentare, diversificare la

gamma dei prodotti derivati dalle carni suine e adottare nuove soluzioni di imballaggio.

Quello del consumo in ambito alimentare è proprio uno dei settori in crescita e che fanno di Foggia un polo di ricerca all'avanguardia in Italia e in Europa. L'utente è alla ricerca continua di prodotti che garantiscano qualità e salute allo stesso tempo. Lo studio di alcuni ricercatori potrebbe presto portare novità interessanti su prodotti come pasta e burrate, ad esempio, prodotti che contengono talvolta eccessive quantità di colesterolo e che hanno bisogno di essere ritoccate dal punto di vista organolettico. Una sessantina di aziende pugliesi è impegnata in queste ricerche dopo la firma di un accordo tra il DARE Puglia (Distretto agroalimentare regionale) ed il Ministero della Ricerca. Accordo che prevede lo stanziamento di 35 milioni di euro per progetti di innovazione tecnologica in campo agroalimentare. I progetti coinvolgono 64 piccole e medie imprese pugliesi e si inseriscono in cinque macro aree: la prima prevede la creazione di alimenti funzionali che aiutino a vivere meglio e a ridurre le spese sanitarie, la seconda garantisce che i prodotti siano sani, la terza punta sul confezionamento sicuro, la quarta studia soluzioni ecosostenibili che tutelino l'ambiente, la quinta guarda al futuro con la creazione di prodotti innovativi sia dal punto di vista microbiologico che tecnologico. Il progetto rappresenta una grossa opportunità per le Università pugliesi, con quella di Foggia capofila, e per importanti istituti di ricerca come il Cra-Cer, il centro di ricerca nazionale per l'agricoltura sui cereali, che ha sede proprio a Foggia. Olio, pasta, pomodori, pane: prodotti alimentari, base della dieta mediterranea, da migliorare geneticamente. E' questo

l'obiettivo del progetto Alisal "Miglioramento delle proprietà igienico-sanitarie, salutistiche e funzionali di commodity per l'alimentazione dell'uomo e degli animali", i cui risultati sono stati presentati di recente a Foggia proprio nella sede del Centro di ricerca per la cerealicoltura. Il progetto, finanziato dal ministero delle Politiche agricole alimentari e forestali e durato tre anni, ha coinvolto 23 unità di ricerca fra cui il Cra-Cer come coordinatore e ha riguardato pane, pasta, patata, pomodoro, uva, arancia, pesca, latte e olio d'oliva. L'alimentazione - questo il senso del progetto - ha il grande potere di prevenire malattie nell'uomo, ma per fare questo è necessario intervenire su produzioni intensive, su larga scala, e non solo su prodotti di nicchia. Grazie a progetti come questo, nuove conoscenze scientifiche per il miglioramento genetico di molte varietà che intervengono sull'aspetto salutistico e sanitario vengono messe a disposizione di tutti con l'obiettivo di promuovere un'alimentazione basata su una dieta arricchita in cibi funzionali. Tra questi alimenti, c'è sicuramente un nuovo tipo di pasta lanciata dal Cra e definita appunto "funzionale" perché in grado di migliorare lo stato di benessere del consumatore, mediante l'aggiunta di ingredienti o componenti a valenza salutistica. Sono tipologie di prodotto, completamente nuove, superiori per molti aspetti a quelli già in commercio e che verranno presentate ufficialmente all'Expo 2015. Le evidenze scientifiche relative agli effetti salutari dei probiotici sono molteplici: dal rafforzamento del sistema immunitario alla prevenzione del cancro intestinale. La ricerca è un primo risultato raggiunto nell'ambito del progetto "Passworld-Pasta e salute nel mondo", finanziato dal ministero Sviluppo Economico. Insieme al Cra hanno partecipato le Università di Foggia, Parma

e Verona e sei imprese della filiera pasta (produttori di sementi, mugnai, pastifici) tra cui la Rustichella D'Abruzzo, azienda capofila del progetto. Inoltre, sempre del Cra, hanno contribuito anche l'Unità di ricerca per la valorizzazione qualitativa dei cereali (Cra-Qce) e il Centro di ricerca per la genomica e la postgenomica animale e vegetale (Cra-Gpg). I ricercatori hanno lavorato a partire dalle materie prime, sviluppando innovativi sfarinati funzionali (più ricchi di vitamine, sostanze antiossidanti e proteine di alta qualità), ottenuti da grano duro decorticato e macinato con mulino a pietra, integrato con beta glucani di orzo (ricchi di fibra dietetica solubile, con un vero e proprio effetto prebiotico). A questa miscela di sfarinati sono stati poi aggiunti - per la prima volta nell'industria della pasta - spore di batteri lattici. La successiva fase del processo, da realizzarsi in stretta collaborazione con i nutrizionisti dell'Università di Parma, prevede la validazione tecnologica degli ingredienti innovativi nonché dei loro effetti benefici, attraverso la sperimentazione su di un gruppo di soggetti sani. L'innovazione rappresenta il perno intorno al quale ruota la sopravvivenza non solo dell'agroalimentare ma anche della stessa agricoltura. Da un lato i cinque milioni di quintali annui di grano duro, dall'altro l'enorme potenziale interminabile di ricerca offerto dalla Capitanata, dove accanto agli istituti di ricerca menzionati vi sono laboratori privati di primissimo ordine, con aziende impegnate da decenni sul fronte del miglioramento genetico delle specie granarie. Elementi che hanno indotto il Consiglio nazionale per la ricerca a far guadagnare a Foggia un centro di eccellenza su cereali e qualità alimentare. Il Cnr, che gestirà il Centro servizi del Distretto agroalimentare del Tavoliere, prefigura

anche altre attività caratterizzanti, tra cui il trasferimento e il rilancio della banca del germoplasma, attualmente collocata presso l'Istituto di Genetica Vegetale di Bari. Insomma, ci sono tutte le carte in regola per fare di Foggia un centro di riferimento per la ricerca nel Mezzogiorno e per tornare a riflettere sull'opportunità di insistere per l'apertura a Foggia della sede dell'Autorità per la sicurezza alimentare. Una battaglia da fare innanzitutto in Parlamento, con l'impegno di Deputati e Senatori eletti in provincia di Foggia, ma anche sul territorio con il coinvolgimento di tutti i soggetti interessati (enti, istituzioni, partiti, Camera di Commercio, associazioni degli imprenditori agricoli, associazioni di consumatori). Foggia, sede nazionale dell'autorità per la sicurezza alimentare. Foggia, città della ricerca.

Estratti notarili da scritture contabili

di Carla D'Addetta

Questa breve disamina prende lo spunto dalle richieste che giungono agli studi notarili di rilasciare estratti autentici da scritture contabili, tenute in maniera informatica, ed in particolare dell'attestazione notarile sulla regolare tenuta delle medesime scritture, nel caso in cui gli estratti debbano essere prodotti al Tribunale nei ricorsi per l'ottenimento del decreto ingiuntivo ai sensi dell'art. 634 comma 2 c.p.c..

Vigente la vecchia formulazione dell'art. 2215 del cod.civ., la scrittura contabile veniva imputata ad un determinato soggetto attraverso la preventiva vidimazione di un supporto cartaceo, numerato e bollato in ogni foglio, dall'Ufficio del Registro delle Imprese o da un notaio. Tale prassi garantiva la riferibilità del libro ad una determinata impresa individuale o societaria, nonché l'immodificabilità dei dati che, riportati su carta, divenivano definitivi solo perché contenuti in un supporto preventivamente validato e tenuto secondo i principi di un'ordinata contabilità.

La vidimazione tradizionale assolve, quindi, la doppia funzione di tutelare l'identità del libro e impedire che venga sostituito in tutto o in parte, assumendo le scritture in esso contenute, valore di presupposto probatorio. La vidimazione annuale, oggi abolita, assicurava la riferibilità delle scritture ad un determinato periodo temporale.

La Legge 383/2001, modificando l'art. 2215, ha eliminato il coordinamento tra gli art. 2710 c.c. e 634 c.p.c. e le norme sostanziali che disciplinano le modalità di tenuta delle scritture contabili.

La mancanza di vidimazione, ora solo facoltativa, non consente più che le scritture contabili diano garanzia di immodificabilità.

Vigente la vecchia disciplina era usuale che il notaio, richiesto di redigere un estratto "autentico" menzionasse nella formula di autentica, la regolare formale tenuta del libro (numerazione, bollatura e vidimazione), constatando che non vi fossero spazi bianchi, cancellature, correzioni non leggibili.

L'utilizzo di questa prassi, conforme a numerose pronunce giurisprudenziali, si utilizza in particolar modo quando l'estratto è finalizzato all'ottenimento di un decreto ingiuntivo.

In realtà alla scrittura contabile, data la sua particolare natura di scrittura privata priva della sottoscrizione del suo autore, non si applicano le disposizioni degli artt. 2714 e seguenti, che si riferiscono ad atti pubblici o scritture private conservate dal notaio.

Quando in un processo fosse indispensabile esibire scritture contabili (art. 2711 c.c.) le stesse andrebbero comunque esibite in originale e solo il Giudice, su istanza della parte, potrebbe delegare un notaio a formare estratti autentici, previa esibizione dell'intero originale.

L'art. 634 c.p.c. rappresenta un'eccezione consentendo che gli estratti prodotti dalla parte spontaneamente, nell'ambito di un procedimento sommario, assumano valore probatorio a favore dell'imprenditore.

La Legge 2/2009 con l'art. 16 comma 12 bis ha introdotto l'art. 2215 bis del cod. civ. in virtù del quale "i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento possono essere formati e tenuti con strumenti informatici. Le registrazioni contenute nei documenti di

cui al primo comma debbono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge."

L'articolo segue dettando le disposizioni sostitutive degli obblighi di numerazione progressiva e di vidimazione, da effettuarsi mediante apposizione della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto delegato.

L'osservanza di queste regole attribuisce alle scritture contabili l'efficacia probatoria di cui agli artt. 2709 e 2710 del cod.civ.

Il comma 12 ter dell'art. 16 della citata legge 2/2009, inoltre, prevede che l'obbligo di bollatura dei documenti di cui all'art. 2215 bis del cod.civ., in caso di tenuta con strumenti informatici, è assolto in base a quanto previsto dall'art. 7 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze 23 gennaio 2004.

In virtù di dette disposizioni il legislatore riconosce pieno valore giuridico ai libri contabili tenuti su supporto informatico, precisando che l'adempimento di tutti gli obblighi è assicurato procedendo trimestralmente, all'apposizione della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore, o suo delegato.

La procedura prevista dal citato D.M. si completa quando il responsabile della conservazione, "al fine di estendere la validità dei documenti informatici", trasmetta "alle competenti Agenzie fiscali, l'impronta dell'archivio informatico oggetto della conservazione.

Qualora venga rispettata questa procedura è consentito al notaio redigere un estratto

autentico, qualora gli venga esibito un "libro" contabile nella forma di file informatico, sia in via telematica che su CD, sottoscritto con sottoscrizione elettronica e munito di marcatura temporale: l'estratto potrà essere formato su carta o in forma informatica.

Nel primo caso il notaio potrà stampare su carta il contenuto della scrittura contabile informatica, apponendovi a stampa la dichiarazione di conformità all'originale informatico, la propria firma ed il sigillo.

Per poter però adempiere a tale compito, il notaio dovrà verificare i requisiti estrinseci della scrittura contabile, la sua regolare tenuta e, quindi, che il "libro" sia munito della sottoscrizione elettronica (firma digitale o altro tipo di firma elettronica qualificata), di marcatura temporale e della comunicazione della relativa impronta all'agenzia fiscale competente.

La sottoscrizione elettronica e la marca temporale vanno verificate con l'apposito programma, mentre per la verifica dell'impronta comunicata all'Agenzia fiscale, oltre al "libro" dovrà essere esibita al notaio la ricevuta telematica restituita in seguito alla trasmissione all'agenzia fiscale che andrà confrontata con l'impronta ricalcolata sul documento esibito al notaio.

Perché si possa parlare di "regolare tenuta" dovranno essere rispettati gli obblighi di cui agli artt. 3 e 5 del D.M. del 23/1/2004 e, solo in caso di esito positivo della verifica, le scritture contabili potranno costituire prove idonee agli effetti dell'art. 634 c.p.c. : la formula notarile dell'estratto autentico dovrà contenere il risultato di tali verifiche.

Si discute se sia consentito rilasciare un estratto relativo a scritturazioni non ancora sottoposte, perché nei termini, al processo di conservazione di cui all'art. 3 ed alla

trasmissione di cui all'art. 5, anche se si ritiene non solo possibile, ma anche doveroso, purché dall'estratto risulti l'effettiva situazione, in modo da consentire al Giudice un'esatta valutazione probatoria del documento.

Ugualmente, in caso di trasmissione effettuata in ritardo rispetto ai termini periodici previsti dal D.M., il notaio potrebbe non rifiutarsi, rilevando nell'autentica la detta circostanza che il Giudice potrà liberamente valutare.

Per eseguire queste operazioni il notaio potrà chiedere l'assistenza di un esperto contabile e/o tecnico, ai sensi dell'art. 212 co. 2 c.p.c.

L'estratto potrà riguardare anche l'estrazione di contenuti informatici da documenti informatici, mediante l'operazione di "riversamento" consistente nel trasferimento del contenuto da un supporto informatico ad altro supporto informatico, il relativo file viene sottoscritto con firma digitale dal notaio.

Nella dichiarazione di conformità è necessario far risultare che il "libro" da cui è stato ricavato l'estratto, è munito di sottoscrizione elettronica, marcatura temporale ed estremi della ricevuta di trasmissione telematica, con il numero di protocollo.

L'intero contenuto può essere esibito mediante duplicazione, senza necessità di procedere ad estratto notarile, mediante esibizione di un file completo, autonomamente sottoscritto, con marcatura temporale e trasmissione all'agenzia fiscale.

In sostanza l'estratto notarile da libro contabile assoggettato a vidimazione volontariamente o obbligatoriamente, segue le regole generali, anteriori alle modifiche, ed ai fini probatori, richiesti dall'art. 634 c.p.c. conterrà tutte le menzioni relative alla regolare tenuta della contabilità dal punto di vista estrinseco;

l'estratto da libro informatico su supporto cartaceo o su supporto informatico seguirà le regole innanzi enunciate;

l'estrazione di dati da scritture tenute in forma libera, non rispondendo a caratteristiche di regolarità e immutabilità, saranno considerati come fonte indiziaria ed atipica del convincimento giudiziale, da tenere in considerazione in concorso con altri elementi, alla stregua di presunzioni semplici.



Sanatoria dei ruoli disposta nella legge di stabilità 2014

di Luigi Lovecchio

La legge di stabilità 2014 (legge n. 147/2013) contiene alcune disposizioni in materia di riscossione che consentono di definire i carichi affidati all'agente della riscossione entro la fine di ottobre 2013, risparmiando sugli interessi. La normativa è contenuta nei commi da 618 a 624 dell'articolo unico della citata legge. Sebbene i termini della speciale disciplina non paiono particolarmente appetibili per i contribuenti, è comunque utile descriverne l'ambito ai fini della compiuta valutazione di opportunità.

Profili soggettivi. La norma riguarda le somme dovute a uffici statali, agenzie fiscali, regioni, province e comuni. Non vi rientrano dunque, a stretto rigore, i contributi previdenziali, poiché l'Inps non è qualificabile come ufficio statale.

Profili oggettivi. Il debito definibile può avere qualsiasi natura, sia tributaria che patrimoniale. Vi possono quindi rientrare, ad esempio, le multe stradali o i canoni,

oltre che le imposte di qualunque genere. Non vi sono neppure limitazioni in ordine alle tipologie di ruoli. Ne deriva che vi sono ammessi tanto i ruoli ordinari quanto quelli straordinari. Qualche dubbio sussiste per i ruoli provvisori, emessi in pendenza di ricorso contro l'avviso di accertamento. Considerato l'effetto estintivo del debito che consegue alla definizione, infatti, è difficile che esso possa verificarsi in modo compiuto anche nell'ipotesi in cui, ad esempio, il giudice decida in futuro di annullare del tutto la pretesa fiscale, che dovrà pertanto ritenersi indebita anche per la parte eventualmente sanata con la procedura in esame. Sono invece sempre escluse dalla sanatoria le somme dovute in esito a sentenze di condanna della Corte dei Conti.

Profili temporali. Possono beneficiare della definizione i carichi affidati all'agente della riscossione fino al 31 ottobre 2013. Poiché non è prevista la segnalazione delle partite definibili da parte dell'agente della riscossione, il contribuente dovrà attivarsi autonomamente. Allo scopo, si ritiene si debba guardare alla data di esecutività del ruolo, indicata nella cartella. La novella legislativa include anche le partite relative agli avvisi di accertamento esecutivi affidati sempre alla medesima data del 31 ottobre 2013. Non è chiaro tuttavia come individuare la data dell'affidamento all'agente della riscossione, se si tratti cioè della data dell'effettiva trasmissione ovvero di quella in cui il carico si considera ope legis affidato. Nella prima ipotesi, il contribuente potrebbe non essere a conoscenza dell'evento, a meno che lo stesso non sia stato raggiunto dalla raccomandata informativa spedita dall'agente

della riscossione. Sebbene tale informativa sia obbligatoria, non è prevista alcuna sanzione in caso di omissione imputabile alla società di Equitalia. Per questo motivo, per l'appunto, la conoscibilità della data non è certa. Nel secondo caso, invece, la data di riferimento sarebbe sempre rappresentata dal trentunesimo giorno successivo alla scadenza del termine per ricorrere. Sul punto, occorreranno istruzioni ufficiali.

Lo sconto. Il risparmio della definizione è rappresentato dall'importo degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo e dall'importo degli interessi di mora. I primi maturano dalla data della violazione dell'obbligo di pagamento sino alla formazione del ruolo. I secondi decorrono dopo 60 giorni dalla notifica della cartella e fino alla data dell'effettivo pagamento. Restano invece dovuti per intero gli importi a titolo di sorte capitale, sanzioni, aggio dell'agente della riscossione e rimborso delle eventuali spese per procedure cautelari o esecutive (ad es., iscrizione del fermo amministrativo). Come si vede, quindi, l'abbattimento del debito non è particolarmente rilevante. Se a ciò si aggiunge, come si avrà modo di evidenziare più oltre, l'esigenza di versare per intero il debito residuo in tempi molto rapidi, si comprende che non saranno molti i soggetti interessati alla definizione.

La procedura. Per avvalersi della definizione, il contribuente deve provvedere a pagare l'intero debito residuo entro la fine di febbraio 2014. Al fine di agevolare la valutazione di opportunità della sanatoria, la norma dispone che la riscossione dei carichi potenzialmente definibili sia sospesa sino al 15 marzo 2014.

Sino alla medesima data sono inoltre sospesi i termini di prescrizione. Entro il 30 giugno 2014, infine, gli agenti della riscossione inviano ai debitori, per posta ordinaria, una comunicazione di avvenuta estinzione del debito.



La Zona Franca Urbana: un primo accenno

di Vincenzo Morrone

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.39/E del 24 dicembre 2013, ha integrato le prime indicazioni fornite dal Ministero per lo Sviluppo Economico sia con la circolare n. 41013 del 6 dicembre 2012 in materia di agevolazioni tributarie e contributive previste in favore delle piccole e micro imprese localizzate nella Zona Franca Urbana dell'Aquila, e le cui disposizioni attuative sono state dettate dallo stesso Ministero, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con decreto del 26 giugno 2012, sia con la circolare n. 32024 del 30 settembre 2013 in cui lo stesso Ministero per lo sviluppo economico precisa che potranno beneficiare delle agevolazioni anche le Zone Franche Urbane della Regione Puglia, sebbene non incluse nell'elenco allegato al decreto del 10 aprile 2013, "in quanto la Regione Puglia aveva all'epoca rappresentato la volontà di finanziare gli interventi nelle ZFU ricadenti nel territorio regionale con propri strumenti",

e con l'ulteriore precisazione che "la singola ZFU non coincide con l'intero territorio comunale, ma include solo porzioni di esso".

La Regione Puglia, sulla base di valutazioni di coerenza e di verifiche di ammissibilità, ha ritenuto coerenti le proposte progettuali dei comuni, in provincia di Foggia, di Foggia, Manfredonia, San Severo e Lucera.

Possono beneficiare delle agevolazioni le imprese di piccola e media dimensione, già costituite e regolarmente iscritte nel Registro delle imprese alla data di presentazione dell'istanza, nel pieno e libero esercizio dei propri diritti e non sottoposte a procedure concorsuali o in liquidazione volontaria, che svolgono la propria attività all'interno della ZFU, "disponendo di un ufficio o di un locale destinato all'attività, anche amministrativa, ubicato all'interno del predetto territorio, regolarmente segnalato alla competente Camera di commercio e risultante dal relativo certificato camerale" (Circolare n. 32024 del 30.09.13 § 3).

Per ufficio o locale deve intendersi la sede legale, amministrativa o produttiva, od anche una sede secondaria o unità locale dell'impresa e, per i soggetti che svolgono attività non sedentaria¹, è necessario che, in forma alternativa, presso l'ufficio o locale sia impiegato almeno un lavoratore dipendente a tempo pieno o parziale che vi svolga la totalità delle ore, oppure che almeno il 25% del volume di affari dell'impresa sia realizzato da operazioni effettuate all'interno del territorio della ZFU.

¹ Vedi circolare n. 32024 del 30.09.2013

Per “microimprese” devono intendersi quelle che hanno meno di 10 occupati ed un fatturato, oppure un totale di bilancio annuo, inferiore ai due milioni di euro; per le “piccole imprese” è previsto, invece, un limite di occupati pari a 50 ed un fatturato annuo, oppure un totale di bilancio annuo, non superiore ai dieci milioni di euro.

Non sono ammesse ai benefici, oltre alle imprese indicate nell’articolo 3 del D.M. 10.04.2013, quelle considerate “in difficoltà”. Si definisce tale una s.r.l. che abbia perduto più della metà del capitale sottoscritto e la perdita di più di un quarto di detto capitale sia intervenuta nel corso degli ultimi dodici mesi. In caso di società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata, l’esclusione scatta in caso di perdita di più della metà del capitale e la perdita di più di un quarto sia intervenuta nel corso degli ultimi dodici mesi.

Le agevolazioni consistono nell’esenzione dalle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive, nell’esenzione dall’IMU per i soli immobili siti nella ZFU e dall’esonero dal versamento dei contributi sulle retribuzioni da lavoro dipendente, fino a concorrenza di importi massimi e di limiti percentuali fissati per ogni tipologia di beneficio.

L’esenzione dalle imposte sui redditi è concessa fino a concorrenza di 100.000 euro di reddito derivante dallo svolgimento dell’attività nella ZFU, per ciascun periodo di imposta, maggiorato di 5.000 euro

ragguagliato ad anno, per ogni nuovo dipendente assunto a tempo indeterminato nella ZFU. Tale esenzione si spalma per 14 periodi di imposta, a decorrere da quello di accoglimento dell’istanza, in misura integrale nei primi cinque periodi di imposta e poi in misura decrescente: 60 per cento per i periodi fino al decimo, 40 per cento per l’undicesimo e dodicesimo periodo, 20 per cento per gli ultimi due periodi di imposta. Per i primi cinque periodi di imposta è concessa anche l’esenzione dall’IRAP del valore della produzione netta, fino a concorrenza di 300.000 euro, per ciascun periodo di imposta. Per lo stesso periodo previsto per l’esenzione dalle imposte sui redditi e con la stessa modulazione decrescente è riconosciuto “l’esonero dal versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali, compresa la quota a carico dei lavoratori, sulle retribuzioni da lavoro dipendente nei limiti del massimale annuo di retribuzione fissato dall’articolo 1, comma 1, del decreto del Ministro del Lavoro, della salute e delle politiche sociali 1° dicembre 2009”.

L’esenzione dall’IMU è riconosciuta, invece, per i primi 4 anni dall’accoglimento dell’istanza, per gli immobili che, contestualmente, siano situati nelle ZFU e siano posseduti ed utilizzati dalle imprese per l’esercizio dell’attività di impresa. Per accedere a tali agevolazioni le imprese di micro e piccola dimensione sono tenute a presentare un’apposita istanza al Ministero per lo Sviluppo Economico il cui accoglimento, coincidente con la comunicazione di concessione delle agevolazioni alla singola impresa beneficiaria da pubblicarsi in

Gazzetta Ufficiale, innesca la decorrenza. L’esenzione da imposizione si riferisce al reddito derivante dallo svolgimento dell’attività esercitata dall’impresa nella ZFU, nel cui calcolo rientrano i soli componenti positivi e negativi relativi allo svolgimento dell’attività produttiva ordinaria e ne restano esclusi sia i componenti straordinari, quali plusvalenze, minusvalenze e sopravvenienze, sia i componenti positivi o negativi, “riferiti a esercizi precedenti a quello di accoglimento della istanza di cui all’articolo 11 del decreto di attuazione, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR”.

Il decreto attuativo del 10 aprile 2013² esclude l’applicabilità, ai fini dell’individuazione delle perdite di periodo riportabili, della disposizione di cui al secondo periodo del comma 1 dell’articolo 83 del TUIR, così che le perdite generate nei periodi di vigenza dell’agevolazione in esame non subiranno, pertanto, alcuna decurtazione ed avranno sempre rilevanza integrale ai fini delle imposte sui redditi, ancorché gli eventuali risultati positivi beneficino dell’esenzione. Per i soggetti beneficiari “plurisede”, che svolgono la propria attività anche al di fuori della ZFU, è previsto l’obbligo di tenere la contabilità separata e di imputare le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi promiscui in base ad un apposito pro-rata di deducibilità basato sul rapporto tra l’ammontare dei ricavi ed altri proventi che concorrono a formare il reddito prodotto dall’impresa nella ZFU e l’ammontare di tutti gli altri ricavi ed altri proventi.

² Vedi circolare n. 32024 del 30.09.2013, § 5, lettera a)

Le esenzioni fiscali e l’esonero contributivo possono essere fruiti, in riduzione dei versamenti dovuti, mediante il modello F24, da inviare tramite i servizi telematici.

X Edizione Corso di aggiornamento in Diritto del Lavoro

“Il ruolo delle professioni nelle riforme che cambiano il lavoro”

a cura di Roberto de Meo

Dal 2013 si è intervenuti su più punti nella normativa già ampiamente modificata dalla riforma del mercato del lavoro (Legge 92/12) dell'anno scorso in un prospettiva di crescita.



In questa dimensione vengono introdotti incentivi e diversi correttivi al quadro normativo definito dalla legge Fornero senza però stravolgerlo nella sua impostazione generale, che privilegia gli impieghi stabili a quelli temporanei.

Incentivi alle assunzioni, rinnovo dei contratti, tirocini, garanzia per i giovani e nuovo collocamento. Il lavoro tenta di ripartire da qui.

Queste le principali novità del decreto sul lavoro che porta la firma del ministro Enrico Giovannini e che sfrutta i fondi europei destinati alle politiche del lavoro e in scadenza entro la fine dell'anno. Incentivi alle assunzioni a tempo indeterminato di

lavoratori giovani attraverso un bonus pari a un terzo della retribuzione. Infatti nel Rinnovo dei contratti: il decreto parla di contratto a tempo indeterminato in relazione a quei contratti stipulati entro una data di 10 giorni per un contratto di 6 mesi e di 20 per un contratto superiore ai 6 mesi. È un radicale cambiamento rispetto a quanto previsto dalla legge Fornero che stabiliva rispettivamente 60 e 90 giorni.



L'abrogazione del comma 2 bis, dell'art.4 D.Lgs n.368 /2001 consente oggi la proroga dei contratti a tempo determinato acausali, i quali potranno avere comunque una durata massima complessiva di dodici mesi. La circolare n.35 spiega che la proroga può riguardare anche contratti sottoscritti prima dell'entrata del D.L. e che rispetto agli stessi trovano applicazione le disposizioni di cui all'art. 4 D.Lgs n.368/2001 ad eccezione del requisito relativo alla esistenza delle ragioni che giustificano l'eventuale proroga. Il legislatore, poi, ha chiarito che i periodi cuscinetto di cui al comma 2 dello stesso articolo trovano applicazione anche in relazione ai contratti a termine acausali. Perciò un contratto acausale potrà avere una



durata massima di dodici mesi e cinquanta giorni, superati i quali lo stesso si trasformerà in un normale contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

Tirocini e istruzione professionale: sono stati



stanziati 15 milioni di euro di incentivi per i tirocini curriculari della durata minima di 3 mesi. Al massimo 200 euro a studente. Inoltre è stato aumentato di 5 milioni di euro per il 2014 il Fondo per l'istruzione e la formazione tecnica superiore da investire in percorsi di



istruzione e formazione professionale

Via libera alla “Garanzia per i giovani” Inizierà anche la preparazione delle Youth Guarantee (Garanzie Giovani), i piani di inserimento professionale che verranno finanziati dall'Unione Europea con 6 miliardi di euro (almeno 500 milioni solo per l'Italia) e che prevedono dei percorsi di formazione sul lavoro per gli under 25 che hanno già completato gli studi. I programmi delle Youth Guarantee inizieranno nel 2014 ma hanno bisogno di strutture dedicate presso il ministero del Lavoro e i centri per l'impiego, che dovranno essere messi in piedi già nell'arco dei prossimi mesi. Viene riorganizzata la banca dati delle politiche attive e passive, ovvero il registro delle



richieste di lavoro, delle competenze Il governo ha progettato inoltre il rafforzamento dei Centri per l'Impiego pubblici (gli ex-uffici di collocamento), che hanno bisogno di nuovi fondi e di personale, per gestire i percorsi di reinserimento dei disoccupati nel mondo produttivo. Poiché le risorse a



disposizione sono poche, si parla da tempo di una maggiore collaborazione tra le strutture di collocamento pubbliche e le agenzie di lavoro private. Sicuramente uno dei punti su cui si concentrano le aspettative riguardo alle misure messe in agenda dal governo riguarda gli incentivi all'assunzione. Infatti Per la creazione di nuovi posti di lavoro, sono state programmate alcune agevolazioni contributive da erogare nell'arco di 18 mesi, per le aziende che assumono un giovane con un'età tra i 18 e i 29 anni. Altra novità è la procedura di distacco agevolato dei lavoratori dipendenti di imprese unite da

contratto di rete e la possibilità di utilizzare i collaboratori a progetto nei call center outbound anche per le attività di servizi oltre che la vendita di beni, nonché l'esclusione dal tetto di 400 giorni lavorati in 3 anni degli addetti a chiamata nel turismo, nello spettacolo e nei pubblici esercizi. Inoltre e' stata fatta maggior chiarezza per l'utilizzo del lavoro accessorio, che già dal 28 giugno non è più quello meramente occasionale ma quello che viene retribuito con i voucher senza superare il tetto dei 5 mila euro annui, mentre l'apprendistato per il diploma professionale una volta completato, ora può essere trasformato in contratto di apprendistato professionalizzante. Non mancano, però, nuovi vincoli, come obbligo di contratto scritto e dettagliato per i copro, e la convalida delle dimissioni per i collaboratori e associati in partecipazione. Dunque la Riforma del Mercato del Lavoro, ha significativamente introdotto non poche innovazioni sia nelle fattispecie contrattuali che nella stessa gestione del rapporto di lavoro. Inoltre un considerevole apporto innovativo è riscontrabile nella disciplina dei contratti di lavoro, con l'intento di procedere ad un riassetto delle differenti tipologie contrattuali di natura subordinata. Sebbene criticato, per molti versi non a torto, da più parti come tipologia di lavoro dagli incerti confini,



per questo generatrice di incertezze e di conseguente contenzioso, il lavoro a progetto continua per ora a resistere a ogni ipotesi di sua drastica eliminazione dal sistema, giacché, per comune opinione, pur se in modo imperfetto diremmo, è ritenuto idoneo a soddisfare peculiari esigenze che emergono nel mercato del lavoro. Confermata la sua presenza per ora stabile nel sistema, l'istituto ha subito lievi ritocchi a opera del cosiddetto “decreto lavoro” (D.L. 28 giugno 2013, n. 76) - dedicato anche alla rimodulazione di alcune norme della cosiddetta legge Fornero sul mercato del lavoro (L. n. 92 del 2012).

Si tratta di due interventi “diretti”, in relazione alle caratteristiche e alla forma del contratto, interessato anche da due ulteriori disposizioni in tema di estensione a tale figura della disciplina in materia di dimissioni e di solidarietà negli appalti già prescritta per il lavoro subordinato. In questo contesto Il Corso di aggiornamento in Diritto del lavoro giunto alla X Edizione, ha registrato grande affluenza da parte degli iscritti agli ordini dei Dottori Commercialisti, dei Consulenti del lavoro, degli Avvocati e di Notai. L'apertura del Corso ha visto la presenza illustre di esponenti nazionali degli Ordini Professionali ed di Italia lavoro Braccio operativo del ministero del lavoro. Infatti

è emerso che accorrebbe rispettare le regole esistenti ed investire maggiormente in cultura del lavoro e ricerca creando una nuova strategia di intervento onde consentire il rientro dei giovani ricercatori nel paese d'origine dopo tanti anni trascorsi nelle sedi universitarie dell'estero. La X edizione del Corso di aggiornamento in Diritto del Lavoro, articolata in 8 incontri, è stata organizzata dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia, dall'Ordine dei Consulenti del lavoro, l'Ordine degli Avvocati di Foggia in collaborazione con il Dipartimento di Economia dell'Università degli Studi di Foggia, Collegio Notarile di Foggia e Lucera, Ordine Avvocati di Lucera, Camera Giuslavoristi di Capitanata ed ha avuto, inoltre, il patrocinio di: Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro, Fondazione Studi Consulenti del lavoro, Fondazione Lavoro Consulenti del lavoro, Italia Lavoro, Cup Provincia di Foggia, Aiga Sez. di Foggia, Provincia di Foggia, Ministero del lavoro e delle politiche sociali, Consiglieria al lavoro, Comune di Foggia, A.N.C.L. Unione Provinciale di Foggia, Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Foggia, A.I.D.P. Gruppo Puglia e Adecco Italia. Il corso, partito lo scorso 8 novembre e coordinato da Roberto de Meo, Dottore Commercialista ed Esperto di Diritto



del lavoro, ha visto la partecipazione attiva di numerosi professionisti e di illustri studiosi del settore ed ha avuto come obiettivo anche un'azione di sinergie tra istituzioni, ordini professionali ed associazioni.

Il corso nato per venire incontro alle esigenze formative superiori di settore, particolarmente sentite e diffuse in ambito professionale, ha offerto ai numerosi partecipanti un percorso di studio avanzato sui diversi profili dell'ordinamento giuridico. Quest'anno docenti universitari, manager ed esperti



del settore hanno relazionato sul tema:” Il ruolo delle professioni nelle riforme che cambiano il lavoro” ed hanno dimostrato che la Capitanata necessita di riforme, di natura strutturale e culturale, per un rilancio dell'economia. Il corso di aggiornamento in Diritto del lavoro è stato un evento dai tanti significati. Infatti le otto tavole rotonde lascia spunti ed osservazioni, patrimoni di tutti gli operatori del Diritto del lavoro, e vuole divenire o meglio ancora, continuare ad essere, un momento di riflessione dove tutti i protagonisti del mondo del lavoro, delle istituzioni agli ordini professionali, dagli accademici agli studenti, si confrontano per offrire spunti utili alle politiche attive, con la consapevolezza che il Mezzogiorno

del nostro Paese ha risentito e continua a risentire, ancor più delle altre regioni d'Italia, della crisi finanziaria e internazionale e, già da qualche tempo, della più ampia crisi



economica-produttiva.

Il Corso che ha visto l'adesione da parte del ministero del lavoro e delle politiche sociali e di Italia Lavoro ha avuto la finalità anche cercare di ampliare le conoscenze dei professionisti foggiani ma anche di formare conoscenze legate all'onestà intellettuale.



Crisi di liquidità dell'impresa e inapplicabilità delle sanzioni tributarie nella giurisprudenza di merito

di Vincenzo Anselmi

La situazione di crisi economica globale, i conseguenti ritardi e inadempimenti a catena in ambito commerciale nonché i cronici rinvii nei pagamenti delle commesse anche da parte della Pubblica Amministrazione, tendono a determinare per le imprese una sempre più difficile situazione di mancanza di liquidità.

Se si considerano, inoltre, le notevoli difficoltà di accesso al credito, è facile comprendere come le imprese si trovino, sempre più spesso, in situazioni tali da rendere non sempre possibile il soddisfacimento delle pretese erariali.

L'omesso versamento dei tributi dovuti, pur correttamente dichiarati, diviene, così, “involontaria” conseguenza di queste situazioni, fino a rendere legittimo interrogarsi sulla effettiva applicabilità, per lo meno in talune ipotesi più gravi, delle sanzioni previste

dall'ordinamento tributario e da quello penale nei casi di omesso o ritardato versamento dei tributi.

L'analisi della giurisprudenza di merito, più volte pronunciata in ambito tributario sulle istanze dei tanti imprenditori alle prese con problemi finanziari tendenti ad invocare proprio l'inapplicabilità delle sanzioni in tali fattispecie, permette di comprendere come a volte il mancato soddisfacimento delle pretese tributarie possa esulare dalla volontà del contribuente. Sono sempre più frequenti, infatti, i casi in cui la giurisprudenza di merito è indotta a considerare la mancanza di dolo nei soggetti piegati da crisi di liquidità nei casi di omesso versamento delle imposte dovute, pur correttamente dichiarate.

Benché, soprattutto a livello penale, si sia sempre sottolineato come incida sul contribuente l'onere di una gestione delle risorse finanziarie coerente con gli obblighi tributari sul medesimo gravanti, recentemente la dottrina ha evidenziato come la mancanza di volontà dell'autore dell'omissione del versamento, determinata dall'insuperabile crisi di liquidità, possa talvolta rilevare quale causa di inapplicabilità delle sanzioni tributarie ovvero di non punibilità della violazione.

Si ritiene, infatti, soprattutto in determinati e provati casi, che la “mancanza di liquidità” possa costituire “causa di forza maggiore” o comunque circostanza tale da rendere inapplicabile la sanzione tributaria alla stregua dei principi in materia.

Considerando la forza maggiore come il “fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile”

bile che esula completamente dalla condotta dell'agente, così da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento"¹, è necessario esaminare i diversi casi che sono stati oggetto di decisioni giurisprudenziali, soprattutto al fine di meglio valutare le cause che hanno indotto il contribuente all'omissione dei versamenti dovuti.

In diverse occasioni, soprattutto a livello penale, è stato negato l'effetto liberatorio delle difficoltà economiche, in quanto l'attività d'impresa necessita di una corretta gestione delle risorse anche, se non in primo luogo, in funzione dell'adempimento delle obbligazioni tributarie. Non si può, infatti, ammettere che l'imprenditore non subisca le conseguenze, anche penali, delle proprie scelte nella allocazione delle risorse finanziarie. Non può, in altri termini, ammettersi che l'imprenditore, quantunque in difficoltà, si finanzia a spese del Fisco, cioè della collettività dei contribuenti, generando tra l'altro gravi effetti distorsivi della concorrenza².

In diverse circostanze, però, le Commissioni Tributarie, sia Provinciali che Regionali, si sono espresse in favore del contribuente colpito da grave crisi di liquidità.

Per comprendere al meglio le motivazioni che possono portare a tali decisioni, può essere utile un breve cenno ai principi in tema di Sanzioni Amministrative posti dal D. Lgs. n. 472 del 18/12/1997, emanato in attuazione della Delega all'art. 3, comma 133, lettera q), della Legge n. 662 del 23/12/1996.

1 Corte di Cassazione – Sez. III - Sentenza n. 4529/08.

2 “La mancanza di liquidità non giustifica l'omesso versamento di ritenute e IVA” - Vincenzo Pacileo, Sostituto Procuratore presso il Tribunale di Torino, pubblicato il 21 novembre 2013 in eutekne.info.

La sanzionabilità dei comportamenti non conformi all'ordinamento giuridico, in Italia, è sempre stata caratterizzata da una netta distinzione tra le violazioni costituenti delitti o contravvenzioni penalmente rilevanti e le violazioni connesse ad un non corretto adempimento delle norme fiscali.

Ne discende, di conseguenza, un diverso ambito di applicazione tra le sanzioni penali, la cui irrogazione compete esclusivamente al Giudice Ordinario Penale, e le sanzioni amministrative, che non competono sempre ad uno stesso organo, ma all'Amministrazione di volta in volta preposta per legge allo loro applicazione.

In particolare, il citato D. Lgs. n. 472 del 18/12/1997, che “*stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*” (art. 1), introduce il principio di soggettività della sanzione. Il pagamento di una somma di denaro, sanzione tipica in campo tributario, e l'eventuale applicazione di misure sanzionatorie accessorie, deve riferirsi alla persona fisica che ha commesso la violazione: diventa, così, necessario ricercare il soggetto che ha materialmente commesso le violazioni. L'altro principio fondamentale codificato con il D.Lgs. 472/1997 è il c.d. “*Principio di legalità*”³ (art. 3), che rappresenta uno degli aspetti fondanti l'intera disciplina sanzionatoria, al pari dell'affermazione della responsabilità personale dell'autore della violazione stessa: ai sensi dell'art. 5, infatti, “*nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ... risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa*

3 Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.

dolosa o colposa” (art. 5).

Diretta conseguenza del principio di “responsabilità personale”, diviene la prova di colpevolezza dell'autore della violazione. Soltanto ad un autore colpevole può essere correttamente attribuita la responsabilità per la commessa violazione.

La norma stessa, infatti, per integrare l'elemento psicologico della violazione, non ritiene sufficiente la coscienza e la volontà della condotta (commissiva o omissiva), ma richiede che la condotta stessa sia, quanto meno, colposa⁴.

Il c.d. elemento psicologico, che ha valore con riguardo all'azione e all'omissione, può indurre a considerare la colpevolezza del soggetto agente, quando costui vuole commettere l'azione o l'omissione, a prescindere dalle conseguenze della stessa (come nel caso di comportamento doloso); o commetta l'azione o l'omissione per negligenza o imprudenza o imperizia, ovvero per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline (come nel caso di comportamento colposo).

A tal riguardo, tra le “*Cause di non punibilità*” previste all'art. 6 del D.Lgs. 472/97, occorre sottolineare il comma 5 del succitato art. 6, che prevede come non sia “*punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore*”.

Sin dal principio, però, non è mai stato chiaro se tra le ipotesi di forza maggiore debbano essere ricompresi o meno i casi di assoluta

4 La nozione stessa di dolo e di colpa è derivata dal codice penale e, in particolare, dal disposto dell'articolo 43 del cod. pen.. Sempre nel codice penale è codificato il principio, di cui all'articolo 42, comma quarto, per cui «nelle contravvenzioni ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa».

indigenza e, comunque, i casi in cui il contribuente non sia nelle condizioni “economiche” di adempiere ai propri doveri, in linea generale.

Anche in assenza delle specificazioni sulle situazioni di non punibilità, si potrebbe comunque addivenire ad una declaratoria di non punibilità se sol si pensa che la stessa punibilità necessita della colpevolezza. Senza colpevolezza, di fatto, verrebbe meno ogni impianto sanzionatorio basato sulla responsabilità personale⁵.

Se il mancato versamento delle imposte dovute è conseguenza della difficoltà finanziaria del contribuente, tale da non consentirgli alla scadenza di legge di versare il dovuto, si potrebbe configurare la mancanza di volontà dell'autore nella violazione stessa.

L'omesso versamento, il più delle volte, trova la sua origine nelle difficoltà economiche dell'obbligato. Solo una tale condizione, infatti, potrebbe indurre un contribuente, che si sia dapprima dichiarato in modo corretto debitore di quelle imposte, a non versarle in assenza di qualsiasi manovra diretta ad ingannare l'Erario⁶.

La corretta esposizione delle somme dovute dal contribuente nelle dichiarazioni presentate, ma poi non effettivamente versate, dimostrerebbe appunto l'impossibilità, proprio a causa della mancanza di liquidità, di agire correttamente. Qualora il mancato versamento delle imposte, infatti, derivi dalla presenza

5 Federico Maurizio d'Andrea - “Nuove sanzioni tributarie: il testo integrale del decreto legislativo 472/97 commentato articolo per articolo” – Finanza e Fisco n. 7/98.

6 Gian Luca Soana – Pubblicato in Diritto Penale Contemporaneo.

di una crisi acuta della liquidità, verrebbe a mancare nel soggetto attivo del reato il necessario dolo.

Presupposto del dolo generico è la coscienza e la volontà del contribuente di non effettuare il pagamento dell'imposta nel termine stabilito. Ciò postula che il contribuente, a tale data, dovrebbe avere la materiale possibilità di adempiere all'obbligazione di pagamento. Laddove invece vi sia una situazione di crisi acuta di liquidità, magari indotta dai mancati pagamenti proprio della Pubblica Amministrazione, che di fatto renda impossibile il versamento delle imposte dovute, emerge l'insussistenza del necessario dolo, anche in relazione al principio *ad impossibilia nemo tenetur*⁷.

In presenza di un reato omissivo proprio, il dolo deve essere valutato al momento della scadenza del termine fissato per il compimento dell'azione doverosa. Se al momento della scadenza del tributo dovuto, e correttamente dichiarato, si presentano situazioni che non dipendono e non sono governabili dal contribuente, tali da determinare la sua materiale impossibilità ad adempiere all'obbligazione di versamento, proprio a causa della situazione di illiquidità dell'azienda, allora l'omesso versamento potrebbe essere considerato non punibile⁸.

7 Nessuno è tenuto a fare cose impossibili - Se il contenuto di un'obbligazione diventa oggettivamente impossibile da adempiere per la parte che l'ha assunta, l'obbligazione è nulla per cosiddetta impossibilità oggettiva.

8 Situazioni imprevedibili come il mancato pagamento di somme dovute al contribuente da parte di un cliente prestigioso o un imprevedibile crack oppure finanziamenti pubblici bloccati all'ultimo momento per l'apertura di un'indagine penale su altri soggetti od, infine, ancora a furti o rapine subiti dall'azienda aventi ad oggetto il contante - Crisi di Liquidità del Contribuente - Gian Luca Soana - Pubblicato in Diritto

La prima Commissione Tributaria a fare propria tale considerazione è stata la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce⁹. Per la prima volta, viene evidenziato come il provato stato di crisi dell'azienda possa essere considerato come causa di forza maggiore, cioè *“una forza esterna, che determina la persona o la società, in modo inevitabile, a compiere un atto non voluto”*. Essa *“può ricorrere in caso di fatti imprevedibili ed inevitabili da parte di terzi soggetti, che hanno impedito al contribuente di rispettare le norme fiscali”*.

Considerata, l'«anormalità nella formazione della volontà del soggetto, dovuta a questa causa particolare che esclude la responsabilità del soggetto stesso», sono state annullate totalmente le sanzioni amministrative. Doveva, pertanto, ritenersi che l'omesso versamento era conseguenza dell'improvvisa e imprevedibile crisi, *“dovuta a fatti indipendenti dalla propria (dell'impresa, ndr) volontà e capacità aziendale, in quanto determinata da fattori esterni”*.

La forte crisi economica, situazione esterna al soggetto ricorrente, realizzando l'esimente della forza maggiore, rende così il contribuente non sanzionabile.

A conferma di tale orientamento, la Commissione Tributaria Regionale di Torino¹⁰ ha ritenuto meritevole di tutela, *“pur non disponendo di una più completa cognizione anche di altri particolari elementi e notizie riguardanti la società”*, la situazione in cui si è trovato il contribuente a causa delle *“mancate*

Penale Contemporaneo.

9 Commissione Tributaria Provinciale di Lecce - Sentenza n. 352/1/10.

10 Commissione Tributaria Regionale di Torino - Sentenza n. 73/10/10.

entrate finanziarie ... (che hanno, ndr) inciso in modo negativo e imprevedibile ... sulla liquidità aziendale”.

Viene rilevato dai giudici piemontesi come in *“siffatto contesto l'esimente introdotta in materia di sanzioni all'art. 6, 5° comma D. Lgs. 472/1997 in forza della quale non è punibile chi ha commesso il fatto (illecito) per forza maggiore ... e ciò a maggior ragione ove si consideri la manifesta volontà di parte appellante di voler giungere ad una regolarizzazione degli illeciti fiscali forzosamente commessi per carenza di liquidità”*.

I giudici di appello, considerata la *“dimostrazione di un grave stato di crisi aziendale”*, in parziale riforma della sentenza di primo grado, *“configurano l'esistenza effettiva di una obiettiva causa di forza maggiore che esclude l'imputabilità al contribuente dei parziali/omessi versamenti delle imposte con conseguente esclusione, quindi, dell'applicazione delle sanzioni iscritte sulle somme medesime”*.

Anche la Commissione Tributaria Regionale di Roma¹¹, espressasi per la prima volta su tale argomento nel 2011, in parziale riforma della Sentenza di primo grado, giunge ad una medesima conclusione. Il contribuente, infatti, *“può essere esonerato da sanzioni e interessi ulteriori ... in considerazione ulteriore che l'ingente somma non versata tempestivamente ben può costituire la forza maggiore di cui all'art. 6 comma 5 d.lgs. 472/97 determinata dalla mancanza temporanea di liquidità”*.

Espressasi nuovamente su tale argomento, la stessa Commissione Tributaria Regionale

11 Commissione Tributaria Regionale di Roma - Sentenza n. 540/14/11.

di Roma¹², ha ribadito come *“l'impossibilità economica finanziaria della società evidenziata nell'atto introduttivo ... e risultante documentalmente per via di diversi procedimenti amministrativi e contenziosi istaurati dalla società per ottenere la soddisfazione del credito vantato nei confronti della committente Regione Campania, credito scaturito da situazione della citata Regione, ben nota per averne dato gli organi di stampa ampio risalto, costituisce esimente dall'applicazione delle sanzioni pecuniarie amministrative in considerazione del difetto del requisito della colpevolezza prevista dall'art. 5 del D.Lgs. 472 del 18/12/1997 e pertanto le stesse vanno annullate”*¹³.

Si pone, così, per la prima volta in evidenza il ruolo negativo “giocato” dalla Pubblica Amministrazione, sempre più spesso incapace a far fronte correttamente e tempestivamente alle proprie obbligazioni.

Infatti tale fattore, a volte non trascurabile, è molto spesso la causa scatenante delle diverse situazioni di illiquidità che colpiscono in particolar modo le imprese che hanno rappor-

12 Commissione Tributaria Regionale di Roma - Sentenza n. 158/29/12.

13 Dalla recente giurisprudenza di merito è stato osservato che “Quando l'inosservanza della norma è necessariamente ed inevitabilmente cagionata da una forza esterna al soggetto obbligato, non sussiste il presupposto per la nascita dell'obbligazione delle soprattasse. Poiché anche la materia fiscale si fonda su principi di correttezza ed equità, non può mai trovare giustificazione logica prima che giuridica, la punizione indiscriminata dell'incolpevole contribuente che versi, e lo provi, in stato di coatta incapacità economica. Lo stesso Ministero delle Finanze ha precisato come le obbligazioni al pagamento delle pene pecuniarie e soprattasse in materia di imposte indirette seguono il regime proprio delle obbligazioni civili. Tale giustificazione rende giustificabile il mancato o ritardato pagamento delle imposte IRPEF, IRAP, IRES e IVA che hanno portato alle irrogazioni delle sanzioni” - Commissione Tributaria Regionale di Roma - Sentenza n. 158/29/12.

ti quasi esclusivi con le stesse.

Questa considerazione viene ulteriormente approfondita in una recente Sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Bari¹⁴, relativa ad un processo nel quale il contribuente aveva ampiamente documentato il grave stato di crisi di liquidità determinato “dalla circostanza che l’unico cliente partecipato dal Comune non aveva corrisposto le somme dovute per IVA, compensi che pure erano stati regolarmente dichiarati per competenza nell’anno di imposta 2006”.

I giudici, soprattutto in considerazione della documentazione fornita dal contribuente che “ha dimostrato che l’unico suo cliente era una società a capitale Pubblico e che a causa del mancato pagamento delle prestazioni rese in favore di detta società non le era stato possibile corrispondere tempestivamente le imposte” hanno confermato la Sentenza di primo grado, emessa dalla Commissione Provinciale di Foggia, la quale aveva dichiarato non dovute le sanzioni irrogate per omesso versamento delle imposte regolarmente dichiarate.

Tale decisione è fondata sul presupposto che “ove il mancato pagamento provenga da una Pubblica Amministrazione e la stessa sia l’unica committente del contribuente, allorché tale Pubblica Amministrazione non corrisponde quanto dovuto si rientri nell’ipotesi previste dall’art. 6 e 5 D.Lvo 472/97. ... Sarebbe oltremodo ingiusto ritenere che una P.A. possa da una parte non corrispondere quanto dovuto per poi pretendere dall’altra il pagamento tempestivo dei tributi, e che in difetto vengano richieste anche le sanzioni”.

¹⁴ Commissione Tributaria Regionale di Bari - Sentenza n. 258/25/13

Gli stessi Giudici, però, tengono ad evidenziare come “Non per tutte le situazioni di crisi finanziaria di un contribuente dovute alla crisi finanziarie del suo debitore si deve ritenere che sussista il caso di forza maggiore previsto dall’art. 6 e 5 D.Lvo 472/96 (97, ndr)”.

Nell’elaborazione giurisprudenziale, l’inadempimento delle proprie obbligazioni verso il contribuente da parte della Pubblica Amministrazione diviene, così, circostanza assimilabile alla causa di forza maggiore, la quale deve dunque essere ritenuta sicuramente sussistente nel caso in cui “il debitore insolvente sia una P.A. e la stessa sia l’unico committente del contribuente moroso”



Apprendistato professionalizzante, a che punto siamo

di Mauro Soldera

A distanza di un anno pressoché esatto dal primo evento dello stesso tenore, Adecco è tornata a coinvolgere aziende e istituzioni per discutere dello stato di applicazione del contratto di apprendistato professionalizzante.

Lo scorso anno, il confronto con il Ministro Fornero aveva fatto emergere dalle voci delle aziende intervenute le difficoltà e le perplessità applicative, così come alcune buone pratiche in corso. Gli spunti e le condivisioni furono molte, alcune sfociate in iniziative concrete da parte dello stesso Ministero.

Ci si lasciò in quell’occasione con l’intento di mantenere aperto il confronto, confermando la bontà di una formula di incontro capace di avvicinare il dialogo sulle esperienze e sulle questioni concrete. Ci si lasciò con l’impegno di Adecco di attivare nel 2013 500 contratti di apprendistato in staff leasing.

Il confronto con il nuovo Governo ha trovato una prima occasione nello scorso mese di luglio; l’evento del 26 novembre 2013 chiude il percorso di questo primo anno di esperienza di apprendistato in somministrazione, cogliendo l’opportunità di dividerne il bilancio alla presenza del sottosegretario Dell’Ariaga.

Inevitabile partire dai numeri del ricorso all’apprendistato professionalizzante: i diversi interventi normativi di semplificazione, dal Testo Unico del 2011 al recente Decreto lavoro del Governo Letta, seguito dall’intervento “allineato” delle Regioni, così come la conferma delle incentivazioni economiche, non solo non hanno sortito l’effetto di incrementare l’utilizzo di questa forma di accesso al lavoro, ma anzi hanno assistito alla progressiva riduzione dei suoi volumi.

Il tutto mentre la disoccupazione giovanile fa segnare costanti record.

Per chi condivida le potenzialità dell’istituto, la capacità della sua “identità normativa” di costituire una via privilegiata, tutelata e qualitativa di transizione dalla scuola al lavoro da un lato, dall’altro una soluzione già disponibile per aggredire il peso del cuneo fiscale, è altrettanto inevitabile e doveroso reiterare l’impegno nel cercare innanzitutto i motivi di queste difficoltà.

A riguardo, Adecco, insieme alle aziende coinvolte, ha portato la propria esperienza ed il proprio contributo in questa nuova occasione di confronto.

Diversi i temi emersi.

Il primo punto da evidenziare, considerato il portato di questi ultimi anni sul tema apprendistato, riguarda la condivisione pressoché pacifica del fatto che le difficoltà interpretative, applicative e burocratiche che hanno afflitto il contratto a seguito della Riforma del 2003 sono state superate grazie agli interventi degli ultimi 2 anni. Considerazione del resto comune a molti commenti diffusi negli ultimi mesi.

Prova ne è il fatto che l’obiettivo dei 500 contratti di apprendistato in somministrazione nel 2013 è stato raggiunto da parte di Adecco, con il contributo determinante delle aziende che hanno creduto nelle sollecitazioni e investito su questo esperimento.

Come si dice in questi casi: si può fare! È sì possibile stipulare contratti di apprendistato professionalizzante; lo si può fare direttamente o con l’assistenza di una agenzia per il lavoro, nelle tante forme in cui questa assistenza può

esprimersi, compreso il superamento degli elementi burocratici, la multilocalizzazione o la consulenza sui temi della formazione. Ed in molti casi, trovato l'accordo e selezionata la persona, si tratta di pochi giorni o di poche ore per arrivare all'attivazione.

Dunque, occorre partire da questo dato e cercare altrove i nodi da sciogliere; in questo senso, è indispensabile esercitarsi nel semplificare l'approccio al tema, ma soprattutto nel superare il comodo rifugio di retaggi e convinzioni, per quanto motivate fino ad un passato prossimo.

Fatto ciò, e assunta la difficoltà comune di scegliere un percorso inconsueto, rimangono due argomenti sul tavolo, confermati anche da quest'ultimo incontro: la diffusione tra le aziende della conoscenza dello strumento e della sua "accessibilità" – tema forse ancora più vero in un tessuto non di medie ma di micro imprese –; l'intreccio tra il vincolo a medio termine richiesto dai percorsi di apprendistato e la visibilità spesso a brevissimo termine delle imprese in questo momento storico.

Sulla prima questione l'azione delle agenzie per il lavoro può aiutare, ma occorrerebbero probabilmente anche iniziative e coinvolgimenti più estesi, in cui il pubblico potrebbe – o dovrebbe – avere ruolo di stimolo, regia ed anche azione.

Il secondo passaggio appare drammaticamente confermato già dai numeri delle comunicazioni obbligatorie, che hanno visto in questi ultimi anni, e continuano a vedere, un incremento costante nel flusso dei rapporti a termine in relazione al numero totale di attivazioni – con durata media ben lontana dalla possibile durata di un apprendistato -. Ma il punto è confermato anche dall'esperienza diretta maturata da Adecco nel corso dell'ultimo anno di attività e dialogo con le aziende su questo tema, così come da quanto emerso in occasione di quest'ultimo incontro.

Il fatto è che approcciarsi all'apprendistato significa ragionare di prospettive e di investimento; se si vuole scendere al nocciolo della questione, è difficile levarsi dalla mente che le difficoltà dell'apprendistato siano lo specchio della difficoltà o addirittura della impossibilità delle aziende di pianificare il

futuro con un discreto grado di attendibilità. Nonostante l'indubbia convenienza economica.

Ancora una volta, la realtà che sta nei meccanismi economici e di mercato guida le scelte ben prima di, e spesso a prescindere da, ogni intenzione o indirizzo delle norme sul lavoro.

Probabilmente non è auspicabile a questo punto sollecitare un nuovo intervento normativo.

Ma in punta di ragionamento, se da quel nocciolo si volesse ricordare Pareto e mirare ad ottenere il massimo risultato con una singola azione, sarebbe difficile pensare che l'appetibilità dell'apprendistato possa cambiare senza intervenire sulla flessibilità, sulla modulabilità, sulla consistenza del vincolo.

Certo, il "come" non è secondario se l'aspirazione – doverosa – è altrettanto nel senso di difendere la "serietà" e la qualità dello strumento.

Ma questo sarebbe il secondo passo.

Nel frattempo rimangono i dati, che ci dicono che tra i giovani domanda e offerta di lavoro si incontrano in maniera drammaticamente ridotta e con decisa prevalenza di soluzioni occasionali difficilmente riconducibili a chiari percorsi di investimento nella crescita delle conoscenze e delle competenze delle risorse.

Lo stimolo dunque non può che rimanere forte nel mantenere attenzione, azione ed impegno a sostegno di questa forma contrattuale

Società cancellata dal registro Imprese

Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 12-03-2013, n. 6071

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PREDEN Roberto - Primo Presidente
f.f. -

Dott. TRIOLA Roberto Michele - Presidente
Sez. -

Dott. RORDORF Renato - rel. Presidente
Sez. -

Dott. PICCIALLI Luigi - Consigliere -

Dott. CECCHERINI Aldo - Consigliere -

Dott. DI PALMA Salvatore - Consigliere -

Dott. BUCCIANTE Ettore - Consigliere -

Dott. IANNIELLO Antonio - Consigliere -

Dott. NAPOLETANO Giuseppe - Consigliere
-

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 28238/2009 proposto da:

B.U., B.A., entrambi nella qualità di ex socio della cessata UNIC s.r.l., il primo anche in proprio, liquidatore e legale rappresentante, elettivamente domiciliati in ROMA, CORSO TRIESTE 87, presso lo studio dell'avvocato ANTONUCCI ARTURO, che li rappresenta e difende unitamente all'avvocato VASSALLE ROBERTO, per delega a margine del ricorso;

- ricorrenti -

contro

BANCO DI BRESCIA SAN PAOLO CAB S.P.A., in persona del Presidente pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA COSSERIA 5, presso lo studio dell'avvocato ROMANELLI GUIDO FRANCESCO, che lo rappresenta e difende unitamente agli avvocati BAZOLI FRANCESCA, CAMADINI PIERPAOLO, per delega a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 1010/2008 della CORTE D'APPELLO di BRESCIA, depositata il 24/11/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/02/2013 dal Consigliere Dott. RENATO RORDORF;

uditi gli avvocati Arturo ANTONUCCI, Francesca BAZOLI;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. APICE Umberto, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso con rinvio alla Corte territoriale.

Svolgimento del processo

Con sentenza depositata in cancelleria il 24 novembre 2008 la Corte d'appello di Brescia dichiarò l'inesistenza giuridica di una precedente decisione del Tribunale di Mantova che aveva condannato il Banco di Brescia San Paolo Cab s.p.a. (in prosieguo indicato come Banco di Brescia) a restituire alla società Unic s.r.l., in liquidazione, somme indebitamente iscritte in conto corrente per un ammontare complessivo di Euro 457.167,97. La corte d'appello rilevò, infatti, che la predetta società era stata cancellata dal registro delle imprese sin dal 6 agosto 2002, ossia in epoca precedente alla proposizione della domanda introduttiva del giudizio di primo grado, notificata il 2 dicembre 2002, e che pertanto tale domanda risultava

formulata da un soggetto ormai inesistente; il che implicava altresì l'inammissibilità dell'appello incidentale proposto dalla stessa società Unic, a mezzo del suo ex legale rappresentante, essendo ugualmente inammissibile l'intervento spiegato in appello personalmente dai soci sigg.ri B.U. ed A..

Questi ultimi hanno proposto ricorso per cassazione, al quale ha resistito con controricorso il Banco di Brescia.

Entrambe le parti hanno depositato memorie.

La prima sezione civile di questa corte, con ordinanza n. 14390 del 2012, muovendo dal presupposto che l'estinzione della società cancellata dal registro delle imprese, se intervenuta in epoca anteriore al 1 gennaio 2004 (quando sono entrate in vigore le modifiche apportate dal [D.Lgs. n. 6 del 2003](#), al testo [dell'art. 2495 c.c.](#)), si verifica solo a partire da quella data, ha ravvisato l'opportunità che il ricorso sia rimesso all'esame delle sezioni unite per la definizione di una questione di massima di particolare importanza: questione concernente l'attribuzione dei rapporti pendenti al momento dell'estinzione della società, ma che siano stati trascurati nella liquidazione, e la legittimazione processuale a dedurli in giudizio.

Il ricorso è stato pertanto discusso all'odierna udienza dinanzi alle sezioni unite.

[Motivi della decisione](#)

1. La corte è chiamata a prendere posizione su un nodo tematico - gli effetti della cancellazione delle società dal registro delle imprese, dopo la riforma organica del diritto societario attuata dal [D.Lgs. n. 6 del 2003](#) - in parte già esaminato da alcune sentenze delle sezioni unite nel corso dell'anno 2010. Giova dir subito che non v'è ragione per rimettere qui in discussione i principi in quelle sentenze affermati, dalle quali occorre invece partire, senza ovviamente ripercorrerne l'intero percorso motivazionale ma ricapitolandone brevemente i punti salienti, per cercare di far

chiarezza su una serie di ulteriori ricadute derivanti dalla suaccennata riforma del diritto societario.

Con le sentenze nn. 4060, 4061 e 4062 del 2010 le sezioni unite di questa corte hanno ravvisato nelle modifiche apportate dal legislatore al testo [dell'art. 2495 c.c.](#) (rispetto alla formulazione del precedente [art. 2456 c.c.](#), che disciplinava la medesima materia) una valenza innovativa. Pertanto, la cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese, che nel precedente regime normativo si riteneva non valesse a provocare l'estinzione dell'ente, qualora non tutti i rapporti giuridici ad esso facenti capo fossero stati definiti, è ora invece da considerarsi senz'altro produttiva di quell'effetto estintivo: effetto destinato ad operare in coincidenza con la cancellazione, se questa abbia avuto luogo in epoca successiva al 1 gennaio 2004, data di entrata in vigore della citata riforma, o a partire da quella data se si tratti di cancellazione intervenuta in un momento precedente. Per ragioni di ordine sistematico, desunte anche dal disposto della novellata [L. Fall.](#), art. 10, la stessa regola è apparsa applicabile anche alla cancellazione volontaria delle società di persone dal registro, quantunque tali società non siano direttamente interessate dalla nuova disposizione del menzionato art. 2495, e sia rimasto per loro in vigore l'invariato disposto dell'art. 2312, (integrato, per le società in accomandita semplice, dal successivo art. 2324). La situazione delle società di persone si differenzia da quella delle società di capitali, a tal riguardo, solo in quanto l'iscrizione nel registro delle imprese dell'atto che le cancella ha valore di pubblicità meramente dichiarativa, superabile con prova contraria.

Ma è bene precisare che tale prova contraria non potrebbe vertere sul solo dato statico della pendenza di rapporti non ancora definiti facenti capo alla società, perché ciò condurrebbe in sostanza ad un risultato corrispondente alla situazione preesistente alla riforma societaria. Per superare la presunzione di estinzione occorre, invece, la prova di un fatto dinamico: cioè che la

società abbia continuato in realtà ad operare - e dunque ad esistere - pur dopo l'avvenuta cancellazione dal registro. Ed è questa soltanto la situazione alla quale la successiva sentenza n. 4826 del 2010 ha poi ricollegato anche la possibilità che, tanto per le società di persone quanto per le società di capitali, si addivenga anche d'ufficio alla "cancellazione della pregressa cancellazione" (cioè alla rimozione della cancellazione dal registro in precedenza intervenuta), in forza del disposto [dell'art. 2191 c.c.](#), con la conseguente presunzione che la società non abbia mai cessato medio tempore di operare e di esistere.

2. Ferme tali premesse, si tratta ora di mettere meglio a fuoco le conseguenze che ne possono derivare in ordine ai rapporti, originariamente facenti capo alla società estinta a seguito della cancellazione dal registro, che tuttavia non siano stati definiti nella fase della liquidazione, o perché li si è trascurati (li si potrebbe allora definire "residui non liquidati") o perché solo in seguito se ne è scoperta l'esistenza (li si suole definire "sopravvenienze").

Converrà farlo tenendo separati, per maggiore chiarezza espositiva, i rapporti passivi, cioè quelli implicanti l'esistenza di obbligazioni gravanti sulla società, dai rapporti attivi, in forza dei quali prima della cancellazione la società poteva vantare diritti; e converrà esaminare anzitutto i profili di diritto sostanziale e poi le conseguenze che se ne debbano trarre sul piano processuale.

3. Il legislatore del codice civile, anche in occasione della già ricordata riforma del diritto societario, si è preoccupato espressamente soltanto di disciplinare la sorte dei debiti sociali rimasti insoddisfatti dopo la cancellazione della società dal registro.

Il secondo comma del citato art. 2495 (riprendendo, peraltro, quanto già stabiliva in proposito il previgente art. 2456, comma 2) stabilisce, a tal riguardo, che i creditori possono agire nei confronti dei soci della dissolta società di capitali sino alla concorrenza di quanto questi ultimi abbiano riscosso in base al bilancio finale

di liquidazione. E' prevista, inoltre, anche la possibilità di agire (deve intendersi, però, per risarcimento dei danni) nei confronti del liquidatore, se il mancato pagamento del debito sociale è dipeso da colpa di costui; ma di tale ulteriore previsione non occorre qui occuparsi, non essendo stata esercitata azione alcuna contro il liquidatore nella vertenza in esame.

Un'analogia disposizione è dettata, per le società in nome collettivo, dal comma 2, del pure già citato art. 2312, salvo che, in tal caso, pur dopo la dissoluzione dell'ente ma coerentemente con le caratteristiche del diverso tipo societario, non opera la limitazione di responsabilità di cui godono i soci di società di capitali. La stessa regola si ripropone per la società in accomandita semplice, ma l'ultrattività dei principi vigenti in pendenza di società fa sì che, anche dopo la cancellazione, l'accomandante risponda solo entro i limiti della sua quota di liquidazione (art. 2324).

Lo scarno tessuto normativo cui s'è fatto cenno non sembra autorizzare la conclusione che, con l'estinzione della società derivante dalla sua volontaria cancellazione dal registro delle imprese, si estinguano anche i debiti ancora insoddisfatti che ad essa facevano capo. Se così fosse, si finirebbe col consentire al debitore di disporre unilateralmente del diritto altrui (magari facendo venir meno, di conseguenza, le garanzie, prestate da terzi, che a quei debiti eventualmente accedano), e ciò pare tanto più inammissibile in un contesto normativo nel quale [l'art. 2492 c.c.](#), neppure accorda al creditore la legittimazione a proporre reclamo contro il bilancio finale di liquidazione della società debitrice, il cui deposito prelude alla cancellazione. Ipotizzare - come pure si è fatto da taluni - che la volontaria estinzione dell'ente collettivo comporti, perciò, la cessazione della materia del contendere nei giudizi contro di esso pendenti per l'accertamento di debiti sociali tuttora insoddisfatti significherebbe imporre un ingiustificato sacrificio del diritto dei creditori; sacrificio che non verrebbe sanato dalla possibilità di agire nei confronti dei

soci, alle condizioni indicate dalla citata disposizione dell'art. 2495, se quest'azione fosse concepita come diversa ed autonoma rispetto a quella già intrapresa verso la società, non foss'altro che per la necessità di dover riprendere il giudizio da capo con maggiori oneri e col rischio di non riuscire a reiterare le prove già espletate.

Ma se allora, anche per non vulnerare il diritto di difesa tutelato [dall'art. 24 Cost.](#), deve escludersi che la cancellazione dal registro, pur provocando l'estinzione dell'ente debitore, determini al tempo stesso la sparizione dei debiti insoddisfatti che la società aveva nei riguardi dei terzi, è del tutto naturale immaginare che questi debiti si trasferiscano in capo a dei successori e che, pertanto, la previsione di chiamata in responsabilità dei soci operata dal citato art. 2495 implichi, per l'appunto, un meccanismo di tipo successorio, che tale è anche se si vogliano rifiutare improprie suggestioni antropomorfe derivanti dal possibile accostamento tra l'estinzione della società e la morte di una persona fisica.

La ratio della norma dianzi citata, d'altronde, palesemente risiede proprio in questo: nell'intento d'impedire che la società debitrice possa, con un proprio comportamento unilaterale, che sfugge al controllo del creditore, espropriare quest'ultimo del suo diritto. Ma questo risultato si realizza appieno solo se si riconosce che i debiti non liquidati della società estinta si trasferiscono in capo ai soci, salvo i limiti di responsabilità nella medesima norma indicati. Il dissolversi della struttura organizzativa su cui riposa la soggettività giuridica dell'ente collettivo fa naturalmente emergere il sostrato personale che, in qualche misura, ne è comunque alla base e rende perciò del tutto plausibile la ricostruzione del fenomeno in termini successori (sembra dubitarne Cass. 13 luglio 2012, n. 11968, ma in base ad una motivazione in buona parte imperniata sulla disposizione del [D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602](#), art. [36, comma 3](#), operante solo nello specifico settore del diritto tributario). Puntualmente autorevole dottrina ha

affermato che la responsabilità dei soci trova giustificazione nel "carattere strumentale del soggetto società: venuto meno questo, i soci sono gli effettivi titolari dei debiti sociali nei limiti della responsabilità che essi avevano secondo il tipo di rapporto sociale prescelto".

Persuade di ciò anche il fatto che il debito del quale, in situazioni di tal genere, possono essere chiamati a rispondere i soci della società cancellata dal registro non si configura come un debito nuovo, quasi traesse la propria origine dalla liquidazione sociale, ma s'identifica col medesimo debito che faceva capo alla società, conservando intatta la propria causa e la propria originaria natura giuridica (si veda, in argomento, Cass. 3 aprile 2003, n. 5113). Come, nel caso della persona fisica, la scomparsa del debitore non estingue il debito, ma innesca un meccanismo successorio nell'ambito del quale le ragioni del creditore sono destinate ad essere variamente temperate con quelle degli eredi, così, quando il debitore è un ente collettivo, non v'è ragione per ritenere che la sua estinzione (alla quale, a differenza della morte della persona fisica, concorre di regola la sua stessa volontà) non dia ugualmente luogo ad un fenomeno di tipo successorio, sia pure sui generis, che coinvolge i soci ed è variamente disciplinato dalla legge a seconda del diverso regime di responsabilità da cui, pendente società, erano caratterizzati i pregressi rapporti sociali.

Nessun ingiustificato pregiudizio viene arrecato alle ragioni dei creditori, del resto, per il fatto che i soci di società di capitali rispondono solo nei limiti dell'attivo loro distribuito all'esito della liquidazione. Infatti, se la società è stata cancellata senza distribuzione di attivo, ciò evidentemente vuoi dire che vi sarebbe stata comunque incapienza del patrimonio sociale rispetto ai crediti da soddisfare. D'altro canto, alla tesi - pure in sé certamente plausibile - che limita il descritto meccanismo successorio all'ipotesi in cui i soci di società di capitali (o il socio accomandante della società in accomandita semplice) abbiano goduto di un qualche riparto in base al bilancio finale di

liquidazione, ravvisandovi una condizione da cui dipenderebbe la possibilità di proseguire nei confronti di detti soci l'azione originariamente intrapresa dal creditore sociale verso la società (tesi propugnata da Cass. 16 maggio 2012, nn. 7676 e 7679, nonché da Cass. 9 novembre 2012, n. 19453), sembra da preferire quella che individua invece sempre nei soci coloro che sono destinati a succedere nei rapporti debitori già facenti capo alla società cancellata ma non definiti all'esito della liquidazione (anche, come si dirà, ai fini processuali), fermo però restando il loro diritto di opporre al creditore agente il limite di responsabilità cui s'è fatto cenno.

Il successore che risponde solo intra vires dei debiti trasmessigli non cessa, per questo, di essere un successore; e se il suaccennato limite di responsabilità dovesse rendere evidente l'inutilità per il creditore di far valere le proprie ragioni nei confronti del socio, ciò si rifletterebbe sul requisito dell'interesse ad agire (ma si tenga presente che il creditore potrebbe avere comunque interesse all'accertamento del proprio diritto, ad esempio in funzione dell'escussione di garanzie) ma non sulla legittimazione passiva del socio medesimo.

Della correttezza della ricostruzione sistematica dell'istituto in termini (almeno lato sensu) successori è d'altronde lo stesso legislatore a fornire un indizio assai significativo, disponendo che la domanda proposta dai creditori insoddisfatti nei confronti dei soci possa essere notificata, entro un anno dalla cancellazione della società dal registro, presso l'ultima sede della medesima società (art. 2495 cit., comma 2, ultima parte). Non interessa qui soffermarsi sulle perplessità che da talune parti sono state sollevate quanto all'idoneità di tale disposizione ad assicurare adeguatamente il diritto di difesa dei soci nei cui confronti la domanda sia proposta. Importa notare come il legislatore, inserendo siffatta previsione processuale nel corpo di un articolo del codice civile, si sia palesemente ispirato [all'art. 303 c.p.c.](#), comma 2, che consente, entro l'anno

dalla morte della parte, di notificare l'atto di riassunzione agli eredi nell'ultimo domicilio del defunto:

testimonianza evidente di una visione in chiave successoria del meccanismo in forza del quale i soci possono esser chiamati a rispondere dei debiti insoddisfatti della società estinta. Ed è appena il caso di aggiungere che, per ovvie ragioni di coerenza dell'ordinamento, la medesima conseguenza sistematica non potrebbe non esser tratta anche per quel che concerne gli effetti successori della cancellazione dal registro di una società di persone che non abbia liquidato interamente i rapporti pendenti, quantunque a questo tipo di società non si applichi la speciale disposizione del citato art. 2495, comma 2.

4. Meno agevole è individuare la sorte dei residui attivi non liquidati e delle sopravvenienze attive della liquidazione di una società cancellata dal registro, perché il legislatore ne tace.

4.1. E' ben possibile che la stessa scelta della società di cancellarsi dal registro senza tener conto di una pendenza non ancora definita, ma della quale il liquidatore aveva (o si può ragionevolmente presumere che avesse) contezza sia da intendere come una tacita manifestazione di volontà di rinunciare alla relativa pretesa (si veda, ad esempio, la fattispecie esaminata da Cass. 16 luglio 2010, n. 16758); ma ciò può postularsi agevolmente quando si tratti, appunto, di mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, cui ancora non corrisponda la possibilità d'individuare con sicurezza nel patrimonio sociale un diritto o un bene definito, onde un tal diritto o un tal bene non avrebbero neppure perciò potuto ragionevolmente essere iscritti nell'attivo del bilancio finale di liquidazione. Ad analoghe conclusioni può logicamente pervenirsi nel caso in cui un diritto di credito, oltre che magari controverso, non sia neppure liquido: di modo che solo un'attività ulteriore da parte del liquidatore - per lo più consistente nell'esercizio o nella coltivazione di un'apposita azione giudiziaria - avrebbe

potuto condurre a renderlo liquido, in vista del riparto tra i soci dopo il soddisfacimento dei debiti sociali. In una simile situazione la scelta del liquidatore di procedere senz'altro alla cancellazione della società dal registro, senza prima svolgere alcuna attività volta a far accertare il credito o farlo liquidare, può ragionevolmente essere interpretata come un'univoca manifestazione di volontà di rinunciare a quel credito (incerto o comunque illiquido) privilegiando una più rapida conclusione del procedimento estintivo. Ma quando, invece, si tratta di un bene o di un diritto che, se fossero stati conosciuti o comunque non trascurati al tempo della liquidazione, in quel bilancio avrebbero dovuto senz'altro figurare, e che sarebbero perciò stati suscettibili di ripartizione tra i soci (al netto dei debiti), un'interpretazione abdicativa della cancellazione appare meno giustificata, e dunque non ci si può esimere dall'interrogarsi sul regime di quei residui o di quelle sopravvenienze attive.

4.2. Escluso, per le ragioni già da principio accennate, che l'esistenza di tali residui o sopravveniente sia da sola sufficiente a giustificare la revoca della cancellazione della società dal registro, o che valga altrimenti ad impedire l'estinzione dell'ente collettivo, sono state prospettate tanto l'ipotesi di una successione dei soci, per certi versi analoga a quella che si è visto operare per i residui e le sopravvenienze passive, quanto l'ipotesi che i beni ed i diritti non liquidati vengano a costituire un patrimonio adespota, assimilabile alla figura dell'eredità giacente, per la gestione e la rappresentanza del quale qualunque interessato potrebbe chiedere al giudice la nomina di un curatore speciale in applicazione analogica [dell'art. 528 c.c.](#) e segg..

Quest'ultima soluzione non è però persuasiva. Troppo dissimili appaiono, infatti, i presupposti sui quali riposa l'istituto dell'eredità giacente, e non vi sono ragioni che impongano di ricorrere ad esso in presenza di altre più plausibili ipotesi ricostruttive.

Il subingresso dei soci nei debiti sociali, sia

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

5. Occorre ora spostare l'attenzione sul piano processuale, traendo le conseguenze di quanto appena detto.

E' del tutto ovvio che una società non più esistente, perchè cancellata dal registro delle imprese, non possa validamente intraprendere una causa, nè esservi convenuta (salvo quanto si dirà a proposito del fallimento).

Problemi più complicati si pongono però qualora la cancellazione intervenga a causa già iniziata.

In situazioni di tal fatta questa corte ha già in più occasioni avuto modo di affermare l'inammissibilità dell'impugnazione proposta dalla società estinta (si vedano Cass. 15 aprile 2010, n. 9032; e Cass. 8 ottobre 2010, n. 20878), così come di quella proposta nei suoi confronti (Cass. 10 novembre 2010, n. 22830); e si è ritenuto che, nei processi in corso, anche se non siano stati interrotti per mancata dichiarazione dell'evento interruttivo da parte del difensore, la legittimazione sostanziale e processuale, attiva e passiva, si trasferisce

automaticamente, ex [art. 110 c.p.c.](#), ai soci, che, per effetto della vicenda estintiva, divengono partecipi della comunione in ordine ai beni residuati dalla liquidazione o sopravvenuti alla cancellazione, e, se ritualmente evocati in giudizio, parti di questo, pur se estranei ai precedenti gradi del processo (Cass. 6 giugno 2012, n. 9110; e Cass. 30 luglio 2012, n. 12796; si veda anche, per, un'applicazione di tali principi mediata dalla peculiarità della normativa tributaria, Cass. 5 dicembre 2012, n. 21773).

5.1. Le indicazioni giurisprudenziali cui da ultimo s'è fatto cenno appaiono meritevoli di essere avallate.

L'aver ricondotto la fattispecie ad un fenomeno successorio - sia pure connotato da caratteristiche sui generis, connesse al regime di responsabilità dei soci per i debiti sociali nelle differenti tipologie di società - consente abbastanza agevolmente di ritenere applicabile, quando la cancellazione e la conseguente estinzione della società abbiano avuto luogo in pendenza di una causa di cui la società stessa era parte, la disposizione [dell'art. 110 c.p.c.](#) (come già affermato anche da Cass. 6 giugno 2012, n. 9110). Tale disposizione contempla, infatti, non solo la "morte" (come tale riferibile unicamente alle persone fisiche), ma altresì qualsiasi "altra causa" per la quale la parte venga meno, e dunque risulta idonea a ricomprendere anche l'ipotesi dell'estinzione dell'ente collettivo.

Non parrebbe invece altrettanto plausibile, in simile circostanza, invocare il disposto del successivo art. 111: per la decisiva ragione che il fenomeno successorio di cui si sta parlando non è in alcun modo riconducibile ad un trasferimento tra vivi, o ad un trasferimento mortis causa a titolo particolare che postuli al tempo stesso l'esistenza di un diverso successore universale. Non v'è alcun soggetto diverso dal successore (cioè dai soci) nei cui confronti possa proseguire il processo di cui era parte la società frattanto cancellata dal registro.

Stando così le cose, non v'è motivo per non ritenere applicabili a tale fattispecie

le disposizioni dettate [dall'art. 299 c.p.c.](#) e segg., in tema di interruzione e di eventuale prosecuzione o riassunzione della causa (così anche Cass. 16 maggio 2012, n. 7676).

La "perdita della capacità di stare in giudizio", cui dette norme alludono, è infatti inevitabile conseguenza della sopravvenuta estinzione dell'ente collettivo che sia parte in causa; e ricorrono qui tutte le ragioni per le quali il legislatore ha dettato la suaccennata disciplina dell'interruzione e dell'eventuale prosecuzione o riassunzione del giudizio, così da temperare i diritti processuali del successore della parte venuta meno e quelli della controparte.

Una sola eccezione va segnalata - ma si tratta, appunto, di un'eccezione, come tale destinata ad operare nello stretto ambito in cui il legislatore la ha prevista - con riguardo alla disciplina del fallimento. La possibilità, espressamente contemplata dalla [L. Fall.](#), art. 10, che una società sia dichiarata fallita entro l'anno dalla sua cancellazione dal registro comporta, necessariamente, che tanto il procedimento per dichiarazione di fallimento quanto le eventuali successive fasi impugnazione continuino a svolgersi nei confronti della società (e per essa del suo legale rappresentante), ad onta della sua cancellazione dal registro; ed è giocoforza ritenere che anche nel corso della conseguente procedura concorsuale la posizione processuale del fallito sia sempre impersonata dalla società e da chi legalmente la rappresentava (si veda, in argomento, Cass. 5 novembre 2010, n. 22547). E' una fictio iuris, che postula come esistente ai soli fini del procedimento concorsuale un soggetto ormai estinto (come del resto accade anche per l'imprenditore persona fisica che venga dichiarato fallito entro l'anno dalla morte) e dalla quale non si saprebbero trarre argomenti sistematici da utilizzare in ambiti processuali diversi.

5.2. Ulteriori interrogativi sorgono quando, essendosi il giudizio svolto senza interruzione, la necessità di confrontarsi con la sopravvenuta cancellazione della

società dal registro delle imprese si ponga nel passaggio al grado successivo. Il che può accadere o perchè in precedenza siano mancate la dichiarazione dell'evento estintivo (o il suo accertamento in una delle altre forme prescritte dai citati artt. 299 e segg.), oppure perchè quell'evento si è verificato quando ormai, nel grado precedente, non sarebbe più stato possibile farlo constare, ovvero ancora perchè l'estinzione è sopravvenuta dopo la pronuncia della sentenza che ha concluso il grado precedente di giudizio e durante la pendenza del termine d'impugnazione.

Pur nella consapevolezza di indicazioni giurisprudenziali non sempre univoche sul punto, le sezioni unite ritengono che l'esigenza di stabilità del processo, che eccezionalmente ne consente la prosecuzione pur quando sia venuta meno la parte, se l'evento interruttivo non sia stato fatto constare nel modi di legge, debba considerarsi limitata al grado di giudizio in cui quell'evento è occorso, in difetto di indicazioni normative univoche che ne consentano una più ampia esplicazione. Viceversa, è principio generale, condiviso dalla giurisprudenza di gran lunga maggioritaria, quello per cui il giudizio d'impugnazione deve sempre esser promosso da e contro i soggetti effettivamente legittimati, ovvero, come anche si usa dire, della "giusta parte" (si vedano, tra le altre, Cass. 3 agosto 2012, n. 14106; Cass. 8 febbraio 2012, n. 1760; Cass. 13 maggio 2011, n. 10649; Cass. 7 gennaio 2011, n. 259; Sez. un. 18 giugno 2010, n. 14699; Cass. 8 giugno 2007, n. 13395; Sez. un. 28 luglio 2005, n. 15783).

Non appare davvero un onere troppo gravoso - nè tanto meno un'ingiustificata limitazione del diritto d'azione, a fronte dell'esigenza di tutelare anche i successori della controparte, che potrebbero essere ignari della pendenza giudiziaria - quello di svolgere, per chi intenda dare inizio ad un nuovo grado di giudizio, i medesimi accertamenti circa la condizione soggettiva della controparte che sono normalmente richiesti al momento introduttivo della lite. Nè giova qui soffermarsi a discutere del se ed in quale eventuale misura tale regola sia suscettibile di attenuazione

o di correttivi quando la parte impugnante non sia in condizione, neppure adoperando l'ordinaria diligenza, di conoscere l'evento estintivo che ha interessato la controparte, nè quindi d'individuare i successori nei cui confronti indirizzare correttamente l'atto d'impugnazione.

L'evento estintivo del quale qui si sta parlando, ossia la cancellazione della società dal registro delle imprese, è oggetto di pubblicità legale. Salvo impedimenti particolari (sempre in teoria possibili, ma da dimostrare di volta in volta ai fini di un'eventuale rimessione in termini), non appare quindi ammissibile che l'impugnazione provenga dalla - o sia indirizzata alla - società cancellata, e perciò non più esistente, giacchè la pubblicità legale cui l'evento estintivo è soggetto impone di ritenere che i terzi, e quindi anche le controparti processuali, ne siano a conoscenza; e la necessaria visione unitaria dell'ordinamento non consente di limitare al solo campo del diritto sostanziale la portata delle suaccennate regole inerenti al regime di pubblicità, escludendone l'applicazione in ambito processuale, salvo che vi siano diverse e più specifiche disposizioni processuali di segno contrario (come accade per il verificarsi dell'evento interruttivo nell'ambito del singolo grado di giudizio).

Non ci si nasconde che ad una logica parzialmente difforme sembra rispondere il principio affermato da queste sezioni unite nel caso d'impugnazione proposta nei confronti di società incorporata a seguito di fusione, nel regime anteriore alla riforma societaria del 2003. La sentenza 14 settembre 2010, n. 19509, ha infatti ammesso che, in quel caso, l'impugnazione possa essere validamente notificata al procuratore costituito di una società che nel precedente grado, successivamente alla chiusura della discussione (o alla scadenza del termine di deposito delle memorie di replica), si era estinta per incorporazione, qualora l'impugnante non abbia avuto notizia dell'evento modificatore della capacità giuridica della società mediante la notificazione di esso. Senonchè tale affermazione appare condizionata, in

quel caso, dal preliminare diniego dell'effetto processuale interruttivo della fusione e dalla considerazione che, nell'incorporazione per fusione, la società incorporante, già prima della citata novella del 2003, partecipando essa stessa alla fusione, non è mai totalmente distinta dalla parte già costituita, onde quel tipo di operazione dipende interamente dalla volontà degli stessi organi delle due società che ne sono protagoniste, ivi compresa l'incorporante che è destinata a subentrare nella posizione processuale dell'incorporata (nello stesso senso si veda anche la quasi coeva Sez. un. 19 settembre 2010, n. 19698). Ben diverso è il caso dell'estinzione conseguente a cancellazione della società dal registro delle imprese, che certamente può anch'essa dipendere da un atto volontario della parte, ma alla quale non può dirsi partecipe il soggetto (il socio) destinato a succederle nel processo, al quale può essere sì talvolta imputato di aver concorso con la sua volontà a porre la società in liquidazione, ma di regola non certo di averne determinato l'estinzione, a seguito di cancellazione dal registro, nonostante la pendenza di rapporti non ancora definiti.

Sicchè riemergono appieno, in questo caso, le già accennate esigenze di tutela del successore che sono a base tanto dell'istituto dell'interruzione quanto del principio per cui il giudizio d'impugnazione deve esser sempre instaurato nei confronti della "giusta parte", cui soltanto ormai fa capo il rapporto litigioso.

5.3. In caso di violazione del principio appena ricordato, quando cioè l'impugnazione non sia diretta nei confronti della "giusta parte", o non provenga da essa, l'impugnazione medesima dev'essere dichiarata inammissibile.

E' vero che la giurisprudenza di questa corte è apparsa talora incline a ritenere nullo, per errore sull'identità del soggetto (anzichè inammissibile), l'atto d'impugnazione rivolto ad una parte ormai estinta anzichè ai successori (si vedano, ad esempio, Cass. 30 marzo 2007, n. 7981; e Cass. 8 giugno 2007, n. 13395). Ma tale indicazione appare

difficilmente condivisibile, ove si rifletta sul fatto che la nullità, in coerenza con la funzione anche informativa dell'atto introduttivo del giudizio, è contemplata dall'art. 163 c.p.c., comma 3, n. 2, e art. 164 c.p.c., comma 1, nel caso in cui la lettura di quell'atto evidenzi l'omissione o l'assoluta incertezza degli elementi che occorrono per la corretta identificazione delle parti. Non di questo si tratta nella situazione di cui si sta qui discutendo: perchè, lungi dall'esservi incertezza sull'identità della parte, questa è ben chiara, ma accade che il giudizio sia stato promosso, oppure che in esso sia stata evocata, una parte (la società estinta) diversa da quella (i relativi soci) che quel giudizio avrebbero potuto promuovere, o che avrebbero dovuto esservi evocati. Non è, insomma, l'identificazione della parte del processo ad essere in gioco, bensì la stessa possibilità di assumere la veste di parte per l'autore o per il destinatario della chiamata in giudizio. Ed allora, ove tale possibilità di assumere la veste di parte faccia difetto, si è in presenza di un giudizio (o grado di giudizio) che, per l'inesistenza di uno dei soggetti del rapporto processuale che si vorrebbe instaurare, si rivela strutturalmente inidoneo a realizzare il proprio scopo: donde l'inammissibilità dell'atto che lo promuove.

6. Traendo le fila del discorso svolto, in relazione alle questioni per le quali il ricorso è stato portato all'esame delle sezioni unite, si possono dunque enunciare i seguenti principi di diritto:

"Qualora all'estinzione della società, conseguente alla sua cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) le obbligazioni si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, pendente societate, essi fossero o meno illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) si trasferiscono del pari ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa, i diritti ed i beni non

compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, ma non anche le mere pretese, ancorchè azionate o azionabili in giudizio, nè i diritti di credito ancora incerti o illiquidi la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale) il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato".

"La cancellazione volontaria dal registro delle imprese di una società, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società medesima, impedisce che essa possa ammissibilmente agire o essere convenuta in giudizio. Se l'estinzione della società cancellata dal registro intervenga in pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo del processo, disciplinato dall'art. 299 c.p.c. e segg., con possibile successiva eventuale prosecuzione o riassunzione del medesimo giudizio da parte o nei confronti dei soci. Ove invece l'evento estintivo non sia stato fatto constare nei modi previsti dagli articoli appena citati o si sia verificato quando il farlo constare in quei modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza pronunciata nei riguardi della società deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci succeduti alla società estinta".

7. Facendo applicazione di tali principi nel presente caso, appaiono senz'altro fondati il secondo ed il terzo motivo di ricorso, volti entrambi a rivendicare la legittimità sia dell'intervento in causa dei soci, quali successori della società estinta, sia dell'appello incidentale da loro proposto, erroneamente dichiarato inammissibile dalla corte territoriale, restando in ciò assorbito l'esame del primo motivo.

Giova solo sottolineare come a tale conclusione non osti il fatto che quello originariamente azionato in giudizio dalla società poi estinta sia un credito da considerarsi allo stato ancora incerto nell'an e nel quantum. Vero è, infatti, che la società attrice ha deciso di farsi cancellare dal

registro delle imprese a pochi mesi di distanza dall'esercizio dell'azione; tuttavia, non è in questo caso possibile desumere da tale scelta una volontà di rinuncia a detto credito, perchè che l'estinzione della società non è dipesa dalla cancellazione (intervenuta nell'anno 2002), e dunque non poteva essere prevista da chi la cancellazione ha deciso, ma è stata invece effetto della successiva riforma del diritto societario (entrata in vigore nel 2004).

8. Ne consegue la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio della causa alla Corte d'appello di Brescia (in diversa composizione), cui si demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La corte accoglie il secondo ed il terzo motivo di ricorso, con assorbimento del primo; cassa l'impugnata sentenza e rinvia la causa alla Corte d'appello di Brescia, in diversa composizione, demandandole di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 12 febbraio 2013.

Depositato in Cancelleria il 12 marzo 2013

Avviso accertamento notificato prima dei 60 gg dalla emissione del P.V.C.

Cass. civ. Sez. Unite, Sent., 29-07-2013, n. 18184

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. LUCCIOLI Maria Gabriella - Primo Presidente f.f. -

Dott. RORDORF Renato - Presidente Sez. -

Dott. SEGRETO Antonio - Consigliere -

Dott. CECCHERINI Aldo - Consigliere -

Dott. PICCININNI Carlo - Consigliere -

Dott. CHIARINI Maria Margherita - Consigliere -

Dott. MAMMONE Giovanni - Consigliere -

Dott. VIRGILIO Biagio - rel. Consigliere -

Dott. D'ASCOLA Pasquale - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 24748/2009 proposto da:

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

- ricorrente -

contro

CA.BI.GEL S.a.S. DI BILLECI FRANCESCO PAOLO & C. (OMISSIS), in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIALE PARIOLI 79/H, presso lo studio dell'avvocato ROSSI GIANLUCA, rappresentata e difesa dall'avvocato CASTRONOVO GIUSEPPE per delega in calce al controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 86/24/2008 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di PALERMO, depositata il 05/11/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 14/05/2013 dal Consigliere Dott. BIAGIO VIRGILIO;

udito l'Avvocato PAOLA MARIA ZERMAN dell'Avvocatura Generale dello Stato;

udito il P.M. in persona dell'Avvocato Generale Dott. APICE Umberto, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Svolgimento del processo

1. Sulla base di un processo verbale di constatazione, redatto il 17 settembre 2004 dai funzionari dell'Agenzia delle entrate di Palermo, venne emesso a carico della società CA.BI.GEL s.a.s. di Billeci Francesco Paolo e C., e notificato in data 12 ottobre 2004, un avviso di recupero relativo a credito di imposta che l'Ufficio asseriva essere stato indebitamente utilizzato per investimenti in aree svantaggiate, ai sensi dell'art. 8 della [legge n. 388 del 2000](#).

La società contribuente impugnò l'avviso, contestando la legittimità dell'atto innanzitutto per violazione della [L. 27 luglio 2000, n. 212](#), art. 12, comma 7, in quanto lo stesso era stato emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di constatazione; lamentò, poi, errori di calcolo

nella determinazione dell'importo indicato in recupero.

La Commissione tributaria provinciale di Palermo accolse il ricorso, rilevando che l'avviso di accertamento era stato notificato dopo soli venticinque giorni dalla redazione del processo verbale di constatazione e che non era stata in alcun modo indicata la particolare e motivata urgenza che avrebbe potuto giustificare la notifica dell'atto impugnato prima del termine di sessanta giorni previsto dalla [L. n. 212 del 2000](#), art. 12.

L'appello proposto dall'Agenzia delle entrate è stato rigettato dalla Commissione tributaria regionale della Sicilia.

Il giudice d'appello ha rilevato, innanzitutto, a fondamento della decisione, che l'avviso di recupero del credito di imposta è "un tipico atto di accertamento", in quanto le attività di accertamento sono qualificabili come "quel complesso di attività poste in essere dall'Amministrazione Finanziaria per controllare il verificarsi o meno della fattispecie legale", e nel caso in esame l'Ufficio aveva effettuato una fase ispettiva tendente ad accertare la sussistenza dei presupposti voluti dalla legge perchè il contribuente fruisca del diritto al credito.

Ha poi osservato che, dal testo della [L. n. 212 del 2000](#), art. 12, comma 7, "possono individuarsi tre distinte posizioni soggettive: 1) diritto del contribuente di comunicare osservazioni e richieste; 2) obbligo degli uffici di valutare le osservazioni e richieste comunicate dal contribuente; 3) obbligo degli stessi Uffici di motivare l'avviso di accertamento con specifico riferimento alle osservazioni e richieste comunicate dal contribuente con conseguente nullità dello stesso in caso di omessa motivazione". Ha aggiunto che la disposizione citata prevede un contraddittorio anticipato al fine di fornire non solo maggiori garanzie al contribuente, ma anche maggiore efficacia all'accertamento tributario, e che essa, come tutte le altre previsioni normative contenute nella [L. n. 212 del 2000](#), viene elevata a principio

generale dell'ordinamento tributario dall'art. 1, comma 1, del medesimo testo normativo.

Ha concluso che l'emissione dell'atto impositivo prima del decorso di sessanta giorni dalla fine delle operazioni ispettive "ha palesemente violato il diritto del contribuente a difendersi, privandolo di un grado di valutazione delle sue ragioni, senza che ne ricorressero validi motivi".

2. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, sulla base di un unico motivo.

3. La CA.BI.GEL s.a.s. di Billeci Francesco Paolo e C. ha resistito con controricorso.

4. All'esito dell'adunanza in camera di consiglio del 27 marzo 2012, la quinta sezione civile (tributaria), con ordinanza n. 7318, depositata l'11 maggio 2012, ha rimesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle sezioni unite, osservando che il tema degli effetti del mancato rispetto del termine dilatorio in esame ha dato luogo a decisioni difformi nella giurisprudenza della sezione.

Il ricorso è stato, quindi, fissato per l'odierna udienza.

5. La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Va preliminarmente dichiarata l'inammissibilità della memoria dell'Agenzia delle entrate, depositata il 10 maggio 2013, quindi oltre il termine stabilito [dall'art. 378 c.p.c.](#).

2. Con l'unico motivo formulato, la ricorrente formula il quesito "se ha violato la [L. n. 212 del 2000](#), art. 12, comma 7, la CTR di Palermo che ha ritenuto che la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di sessanta giorni ne determini ipso iure la nullità".

Su tale questione la giurisprudenza della quinta sezione ha dato luogo, come puntualmente rilevato nell'ordinanza di rimessione al Primo Presidente, ad orientamenti variegati.

In estrema sintesi, si è infatti ritenuto che l'avviso di accertamento emesso prima del decorso del termine di sessanta giorni previsto dalla norma in esame:

a) è in ogni caso valido, per il principio di tassatività delle nullità, "sanzione" non comminata dalla norma (e che, anzi, era prevista nel testo originario del disegno di legge e poi fu soppressa); per la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda; perchè il contribuente ha comunque altri strumenti a disposizione (accertamento con adesione, istanza di autotutela, ecc.); perchè è errato riferire la nullità al difetto di motivazione sull'urgenza, in quanto le norme sulla motivazione degli atti tributari attengono al contenuto della pretesa, non ai tempi di emanazione dell'atto; perchè, infine, la nullità costituirebbe una conseguenza sproporzionata rispetto agli interessi costituzionali contrapposti (in tali sensi, sia pure con differenti sottolineature, cfr. Cass. nn. 19875 del 2008; 3988, 18906 - la quale, tuttavia, conclude in senso opposto, in ossequio all'orientamento all'epoca prevalente e quindi al criterio interpretativo della conformità ai precedenti - e 21103 del 2011;

16992 del 2012);

b) è invalido solo in assenza di motivazione dell'urgenza che ne ha determinato l'adozione ante tempus: tale indirizzo, in applicazione di quanto affermato da Corte cost. n. 244 del 2009, appunta, quindi, l'invalidità dell'atto al difetto di motivazione sulle ragioni dell'urgenza di provvedere, vizio sanzionato, in generale, dalla [L. n. 241 del 1990](#), art. 21 [septies](#), (introdotto dalla [L. n. 15 del 2005](#)) e, in materia tributaria, dalla [L. n. 212 del 2000](#), art. 7, e dal [D.Lgs. n. 32 del 2001](#), (Cass. nn. 22320 del 2010; 10381 e 14769 del 2011; 4687, 11347 e 16999 del 2012);

c) è invalido in mancanza di motivi di

urgenza, poichè il mancato rispetto del termine sacrifica un diritto riconosciuto al contribuente, con conseguente illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di specifica previsione (Cass. nn. 5652 e 6088 del 2011); in particolare, inoltre, poichè la norma impone un termine per l'esercizio dell'azione impositiva piuttosto che un obbligo di motivazione circa il requisito dell'urgenza (obbligo che non rientra nella previsione della [L. n. 212 del 2000](#), art. 7), l'esistenza di quest'ultimo opera ex se, senza che, ai fini dell'esonero dall'osservanza del termine, sia necessario che il fatto che determina l'urgenza sia enunciato nell'atto impositivo (Cass. n. 11944 del 2012).

3.1. La [L. 27 luglio 2000, n. 212](#), art. 12, (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), rubricato Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, dispone, al comma 7, che: "Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impostori.

L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'art. 34 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con [D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43](#), si applicano le disposizioni del [D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374](#), art. 11" (l'ultimo periodo è stato aggiunto dal [D.L. n. 1 del 2012](#), art. 92, convertito in [L. n. 27 del 2012](#)).

La questione sottoposta all'esame delle sezioni unite consiste nello stabilire se l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o

una verifica nei locali destinati all'esercizio della propria attività (art. 12, comma 1), della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - costituisca, nel silenzio della norma, una mera irregolarità sostanzialmente priva di conseguenze esterne, ovvero dia luogo, ad eccezione di casi di "particolare e motivata" urgenza, ad un vizio di legittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, che può essere fatto valere dal contribuente al fine di ottenere, per ciò solo, in sede contenziosa, l'annullamento dell'atto stesso.

Il Collegio ritiene di dover adottare la seconda soluzione, per le ragioni e con le precisazioni che seguono.

3.2. Va, innanzitutto, attribuito il dovuto rilievo già al solo fatto che la norma in esame è inserita nello Statuto dei diritti del contribuente ([L. n. 212 del 2000](#) cit.), il cui art. 1, com'è noto, stabilisce, al comma 1, che "le disposizioni della presente legge, in attuazione degli [artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.](#), costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali".

Anche se è consolidato il principio secondo il quale alle norme statutarie non può essere attribuito, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (e quindi esse non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale) (da ult., Corte cost., [ord. n. 112 del 2013](#); Cass. nn. 8254 del 2009, 8145 del 2011), tuttavia alla specifica "clausola rafforzativa" di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come "principi generali dell'ordinamento tributario" non può non essere attribuito un preciso valore normativo: quest'ultima espressione, in particolare, e per quanto qui interessa, deve essere intesa nel significato di "principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributari" e si riferisce evidentemente, in primo luogo, a quelle disposizioni statutarie che dettano norme volte ad assicurare la trasparenza e il

buon andamento dell'attività amministrativa e ad orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario (Cass. n. 17576 del 2002). A buona parte di dette disposizioni va attribuito il ruolo di espressione di principi immanenti nell'ordinamento tributario, già prima dell'entrata in vigore dello Statuto, e quindi di criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme, anche anteriormente vigenti (oltre a Cass. n. 17576 del 2002, cit., cfr. Cass. nn. 7080 del 2004, 9407 del 2005, 21513 del 2006, 9308 del 2013).

3.3. Nell'ambito delle norme statutarie, l'art. 12 assume una rilevanza del tutto peculiare, in ragione del suo oggetto (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) e delle finalità perseguite.

L'incipit del comma 7, in particolare, nel richiamare il "rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente", qualifica chiaramente la norma come espressiva dei principi di "collaborazione" e "buona fede", i quali, ai sensi del precedente art. 10, comma 1, devono improntare i rapporti tra contribuente e fisco e vanno considerati (analogamente al principio di tutela dell'affidamento, più specificamente contemplato nello stesso art. 10, comma 2) quali diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione ([art. 97 Cost.](#)), di capacità contributiva (art. 53) e di uguaglianza, intesa sotto il profilo della ragionevolezza (art. 3), e quindi, in definitiva, come fondamenti dello Stato di diritto e canoni di civiltà giuridica (cfr., tra le altre, oltre a quelle già indicate, Cass. nn. 24217 del 2008, 3559 e 25197 del 2009, 21070 del 2011, 6627 del 2013).

La norma, poi, introduce nell'ordinamento una particolare e concreta forma di "collaborazione" tra amministrazione e contribuente, attraverso la previsione di un termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, prima della cui scadenza, e salvo le eccezioni di cui si dirà, l'atto impositivo - come la norma

prescrive con espressione "forte" - "non può essere emanato": tale intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè il contraddittorio procedimentale.

Quest'ultimo è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato - proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile - alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate).

In ambito giurisprudenziale è sufficiente ricordare le seguenti pronunce:

a) Corte di giustizia dell'Unione Europea, sentenza 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropè, con la quale, sia pure in materia di tributi doganali, ma con evidenti riflessi di ordine generale, è stato valorizzato il principio della partecipazione del contribuente - il quale "deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni" - a procedimenti in base ai quali l'amministrazione si proponga di adottare nei suoi confronti un atto di natura lesiva;

b) Cass., sez. un., n. 26635 del 2009, con la quale, in materia di accertamento "standardizzato", è stato affermato che "il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa" (la Corte è così pervenuta ad affermare la nullità - non esplicitamente comminata - degli avvisi di accertamento emessi con il metodo dei "parametri" o degli studi di settore, in assenza di previa attivazione

del contraddittorio con il contribuente);

c) Cass. n. 28049 del 2009, nella quale, con riguardo alla norma che prevede l'invio di un questionario al contribuente sottoposto ad accertamento ([D.P.R. n. 600 del 1973](#), art. [32, comma 1](#), n. 4), si afferma che essa, così come quella che prevede la comparizione personale del contribuente (art. 32, comma 1, n. 2), si prefigge "il meritorio scopo (...) di favorire il dialogo e l'intesa tra fisco e cittadino - rapporti che debbono essere "necessariamente improntati a lealtà, correttezza e collaborazione, in quanto siano in gioco obblighi di solidarietà come quello in materia tributaria" (C. cost., sent. n. 351/2000) - e di evitare, per quanto possibile, il ricorso a procedure contenziose"; nonchè, recentemente, Cass. n. 453 del 2013, la quale, riprendendo il precedente ora citato, ha ritenuto, sulla base del "canone di lealtà" che trova fondamento negli artt. 6 e 10 dello Statuto del contribuente, che l'omissione dell'avvertimento - prescritto dalla norma a carico dell'Ufficio - in ordine alle conseguenze derivanti al contribuente dalla mancata risposta al questionario, e cioè l'inutilizzabilità in sede amministrativa e contenziosa di dati e notizie non adottati, comporta l'inoperatività di tale preclusione.

3.4. Le considerazioni sin qui svolte consentono di giungere ad una prima conclusione: l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dall'art. 12, comma 7, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale.

La "sanzione" della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva

ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo (non certo innocua o di lieve entità - non paragonabile, ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata ex lege da nullità per le cartelle di pagamento:

Cass., sez. un., n. 11722 del 2010 -, bensì) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve - sopra delineata - e della forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante.

A fronte di ciò, è vano addurre sia il preteso carattere “vincolato” dell’avviso di accertamento rispetto al verbale di constatazione sul quale si basa (tesi, almeno se riferita - per quanto qui interessa - al contenuto del provvedimento, chiaramente infondata), sia l’esistenza di ulteriori strumenti di tutela per il contribuente (istanza di autotutela, accertamento con adesione, ecc.), rilievo che, a prescindere dalle considerazioni attinenti al momento in cui tali mezzi sono esperibili, si rivela in ogni caso inidoneo ad escludere autonoma rilevanza alla portata precettiva della norma in esame.

4.1. Si tratta ora di precisare come opera, in relazione al vizio di legittimità dell’atto emesso ante tempus, la deroga prevista per i “casi di particolare e motivata urgenza”, in presenza dei quali l’Ufficio è esonerato dal rispetto del termine dilatorio. La norma, infatti, come detto, dopo aver stabilito l’obbligo dell’amministrazione, per le ragioni sopra ampiamente esposte, di attendere almeno sessanta giorni dalla fine delle operazioni di verifica prima di procedere all’emanazione dell’atto (obbligo, va rilevato, di agevole osservanza con l’uso della minima diligenza), ha, poi, adottando un bilanciamento del tutto ragionevole dei valori in campo, introdotto l’eccezione derivante

dall’urgenza di provvedere.

4.2. Premesso che spetta all’interprete il compito di delineare l’oggetto e i confini di una ipotesi di invalidità introdotta per via ermeneutica, ritiene il Collegio di dover preferire l’orientamento che fa derivare l’illegittimità non già dalla mancanza, nell’atto notificato, della motivazione circa la ricorrenza di un caso di urgenza, bensì dalla non configurabilità, in fatto, del requisito dell’urgenza.

Deve, infatti, condividersi l’osservazione (presente in più pronunce di questa Corte, sopra citate, anche se poi pervenute ad esiti diversi) secondo cui l’obbligo di motivazione degli atti tributari, assistito da sanzione di nullità in caso di inottemperanza, è quello che ha ad oggetto il contenuto sostanziale della pretesa tributaria, cioè “i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche” che hanno determinato la decisione dell’amministrazione (art. 7, comma 1, dello Statuto, seguito, in relazione alle singole imposte, dal [D.Lgs. n. 32 del 2001](#)), non essendo, invece, necessario dar conto, in quella sede (e, comunque, non a pena di invalidità, salvo eccezioni espresse), del rispetto di regole procedurali, quali, come nella specie, quelle attinenti al tempo di emanazione del provvedimento: l’osservanza delle regole del procedimento, infatti, ove contestata, sarà oggetto di dibattito e di valutazione nelle sedi stabilite (amministrativa in caso di istanza di autotutela, contenziosa in caso di ricorso al giudice tributario).

Nè, in senso contrario, è condivisibile la tesi secondo la quale, nella norma in esame, la motivazione dell’urgenza è esplicitamente prescritta.

In primo luogo, l’espressione “salvo casi di particolare e motivata urgenza” non appare in sé decisiva, poichè non individua con certezza nell’atto impositivo la (unica) sede in cui la “motivata urgenza” deve essere addotta dall’Ufficio: l’uso del termine “motivata” non implica, infatti, necessariamente il richiamo alla motivazione dell’avviso di accertamento.

In secondo luogo, e comunque, deve ritenersi

che risponda a criteri di equilibrio degli interessi coinvolti e di ragionevolezza far dipendere la validità o meno dell’atto emesso ante tempus dalla sussistenza o meno, nella realtà giuridico - fattuale, del requisito dell’urgenza, anzichè dalla circostanza (avente valore del tutto secondario) che tale requisito sia, o no, enunciato nell’atto: ciò che conta, in definitiva, ai fini dell’esonero dell’Ufficio dall’osservanza del termine dilatorio, è unicamente il fatto che la particolare urgenza di provvedere effettivamente nella fattispecie vi sia stata.

Ne deriva che la questione si sposta in sede contenziosa, nel senso che, a fronte di un avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine de quo e privo dell’enunciazione dei motivi di urgenza che lo legittimano, il contribuente potrà, ove lo ritenga, anche limitarsi ad impugnarlo per il solo vizio della violazione del termine (cfr. Cass., sez. un., nn. 16412 del 2007 e 5791 del 2008, in tema di mancato rispetto della sequenza procedimentale prevista per la formazione della pretesa tributaria): spetterà, quindi, all’Ufficio l’onere di provare la sussistenza (all’epoca) del requisito esonerativo dal rispetto del termine e, dunque, in definitiva, al giudice, a seguito del dibattito processuale (e senza, perciò, che il contribuente subisca alcuna menomazione del diritto di difesa), stabilire l’esistenza di una valida e “particolare” - cioè specificamente riferita al contribuente e al rapporto tributario in questione - ragione di urgenza, idonea a giustificare l’anticipazione dell’emissione del provvedimento.

5. In conclusione, deve essere enunciato il seguente principio di diritto: “In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la [L. 27 luglio 2000, n. 212](#), art. [12, comma 7](#), deve essere interpretato nel senso che l’inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l’emanazione dell’avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un’ispezione o una verifica nei locali destinati all’esercizio dell’attività, della copia del

processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell’atto impositivo emesso ante tempus, poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell’atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l’emissione anticipata, bensì nell’effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall’osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all’epoca di tale emissione, deve essere provata dall’Ufficio”.

6. In applicazione dell’anzidetto principio, il ricorso dell’Agenzia delle entrate deve essere rigettato.

Come detto in narrativa, infatti, il giudice di merito ha accertato che nella specie l’emanazione anticipata dell’atto impugnato non è stata sorretta da validi motivi di urgenza, mai adottati dall’Ufficio.

7. L’esistenza del contrasto giurisprudenziale che ha dato luogo all’intervento delle sezioni unite induce a disporre la compensazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

[P.Q.M.](#)

La Corte, a sezioni unite, rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 14 maggio 2013.

Depositato in Cancelleria il 29 luglio 2013

Apprendistato professionalizzante, a che punto siamo

REPORT ATTIVITÀ FORMATIVE – SETTEMBRE DICEMBRE 2013

INCONTRI AIDC	17.09.2013	FOGGIA
MASTER LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE	27/28.09 – 05.10.2013	FOGGIA
CORSO DI AGGIORNAMENTO PER REVISORI DEGLI ENTI LOCALI	24/29.10.2013	FOGGIA
SEMINARIO LA GESTIONE DELLE SOCIETÀ DI CALCIO	16.10.2013	FOGGIA
SEMINARIO INCENTIVI PER LE ASSUNZIONI IL PUNTO DELLA SITUAZIONE	22.10.2013	FOGGIA
X ED CORSO DI AGGIORNAMENTO IN DIRITTO DEL LAVORO	OTT – DIC. 2013	FOGGIA
INCONTRI AIDC	05.11.2013	FOGGIA
SEMINARIO CONFINDUSTRIA	19.11.2013	SAN SEVERO
CONVEGNO GLI STRUMENTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO	15 11 2013	LUCERA
CONVEGNO LA RISCOSSIONE NOVITÀ E PROCEDURE OPERATIVE	26.11.2013	FOGGIA
ASSEMBLEA GENERALE DEGLI ISCRITTI BILANCIO PREVENTIVO 2014	26.11.2013	FOGGIA
TAVOLA ROTONDA PER LA SOLUZIONE DELLA CRISI D'IMPRESA	03.12.2013	FOGGIA
INCONTRI AIDC	03.12.2013	FOGGIA
SEMINARIO TECNICO FINANZIAMENTI ALLE IMPRESE	10.12.2013	FOGGIA
INCONTRO ORGANIZZARE LO STUDIO PER CREARE SVILUPPO	17.12.2013	FOGGIA



PER CAMBIARE LE REGOLE BISOGNA
CAMBIARE IL MODO DI FARLE.



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circonscrizione del Tribunale di Foggia