L'Avvoc@to®

anno II n. 2 | Veritas liberabit vos | luglio 2016

Rivista di cultura giuridica a diffusione nazionale, supplemento de Il Commerci@lista®, testata iscritta al Registro Stampa del Tribunale di Biella al n. 576

Direttore responsabile: **Domenico Calvelli**

AUTORICICLAGGIO: ELEMENTI E RIFLESSIONI

DI OMAR SALVINI*

1. Premessa.

L'obiettivo che discende dal compimento della maggior parte degli atti criminali è quello di generare un profitto per l'individuo o il gruppo criminale che li compie. Il riciclaggio è l'elaborazione di tali proventi per mascherarne la provenienza illecita, non compromettendo la loro fonte.

Il fenomeno del *recycling* comprende la fase del *placement* (collocamento dei proventi illeciti), del *layering* (esecuzione di operazioni finalizzate a separare i capitali illeciti dalla propria matrice) e dell'*integration* o *commingling* (reinserimento dei proventi "ripuliti" nei circuiti dell'economia lecita).

Il legislatore ha introdotto il delitto di autoriciclaggio, *ex* art. 648-ter.1. c.p. attraverso l'emanazione della l. n. 186/2014, inerente all'*emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonchè per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale.*

L'effetto dannoso delle previsioni di non punibilità, contenute nell'art. 1 della menzionata legge, come effetto premiale per l'adesione alla collaborazione volontaria, seppure ha comportato un maggiore gettito per le casse dell'Erario, ha permesso l'introduzione di capitali illeciti nell'economia legale, ledendo l'ordine economico, bene giuridico che il novello delitto si prefigge di proteggere in via primaria.

A prescindere dalle cennata considerazione, non va trascurato che il delitto in esame assolve ad un ulteriore importante compito indiretto, identificabile nella maggiore tutela dei beni giuridici protetti dai reati presupposto.

2. Analisi del dettato normativo.

Ope legis, l'autoriciclaggio è catalogabile tra i delitti di "*pericolo concreto plurioffensivi*" prefiggendosi l'obiettivo di proteggere una pluralità di **beni giuridici**, diversi da quelli degli *ante facta*, da condotte concretamente offensive all'identificazione dell'origine dei proventi illeciti investiti nelle attività elencate nel comma 1.

In cauda venenum, **appare irragionevole la previsione attenuata contenuta nel comma 2**. Se la *ratio* della punizione trova fondamento nel concreto occultamento della provenienza illecita dei beni e nell'alterazione del mercato in cui tali beni sono impiegati, non pare avere senso punire meno gravemente chi investa illecitamente milioni di euro provento di un delitto non colposo quale, ad esempio, un'appropriazione indebita, rispetto al trasferimento di importi notevolmente inferiori provenienti dalla presentazione di una dichiarazione fraudolenta[1].

Inoltre, non è chiaro quale comportamento dovrà adottare il giudicante nel caso di chi **compia una pluralità di delitti presupposti, con pene edittali oscillanti tra superiore ed inferiore ai 5 anni** e reimpieghi i proventi con un'unica azione autoriciclatoria. Più correttamente, in accordo con la *ratio legis* di sanzionare solo quei comportamenti lesivi dell'ordine economico, è stata introdotta la causa di non punibilità per il godimento personale dei frutti derivanti dal compimento di un delitto non colposo, seppure si potrebbe disquisire sulla rilevanza sociale di detta previsione.

Peraltro, l'uso dei termini "*mera utilizzazione*" e "*godimento personale*" solleva dubbi applicativi.

La *quaestio iuris* che si pone è se prevale la clausola di non punibilità attinente al fine ultimo (godimento personale) ovvero la punibilità derivante dal *modus agendi* (l'ostacolo concreto)?

Se poi il bene fosse convertito solo successivamente nella sua destinazione, da godimento personale ad investimento economico, l'autore dell'*ante factum* delittuoso sarebbe sanzionabile qualora venisse provata l'intenzione di volere concretamente dissimulare il patrimonio illecito?

Una risposta affermativa, come pare doversi fornire, **comporterebbe un'estensione infinita del momento consumativo rispetto all'*ante factum* che ha generato i proventi** oltre ad una notevole difficoltà in ordine all'acquisizione della prova, come conseguenza del lasso di tempo che può intercorrere tra la commissione del delitto presupposto, l'investimento dei proventi illeciti derivanti dall'acquisto del bene per godimento personale e la sua successiva destinazione.

Ad abundantiam, in termini lessicali rigorosi, si potrebbe argomentare che l'utilizzazione o il godimento debbano essere esclusivamente personali per ritenersi concretizzata la clausola di non punibilità, mentre, qualora siano condivisi con chicchessia (*i.e.* familiari), l'autore del fatto autoriciclatorio sarebbe punibile.

Il sistema di gradazione delle pene trova ulteriori precisazioni nel comma 5, il quale introduce un'aggravante qualora il delitto sia commesso nell'esercizio di un'attività bancaria o finanziaria ovvero di altra attività professionale, espressione, quest'ultima, alquanto ampia ed al limite della genericità.

In merito ai reati presupposti, si rileva che il legislatore nazionale ha optato per il c.d. approccio *all crimes*: gli *ante facta* rilevanti per l'incriminazione sono solo i delitti non colposi, indifferentemente dal bene giuridico protetto, prescindendo dall'ammontare della sanzione che l'ordinamento vi riconduce[2].

Per l'incriminazione, essi possono essere stati commessi anche *ante* 1 gennaio 2015, così almeno la Corte di legittimità[3], **nella fase cautelare**, si è espressa. In particolare, è stato chiarito che, in relazione all'autoriciclaggio, impropriamente viene invocato il principio di irretroattività della legge penale, *ex* art. 2 c.p., quando soltanto il delitto presupposto è commesso in epoca antecedente la sua entrata in vigore, mentre l'elemento materiale del reato di cui all'art. 648-*ter*.1 c.p. risulta posto in essere in data successiva.

A latere della questione, **si rileva la difficoltà ermeneutica** della locuzione "*provenienti da tale delitto*".

La preposizione semplice utilizzata presupporrebbe un "*moto da luogo*" che per alcuni delitti pare non concretizzarsi (*i.e.* il risparmio d'imposta non proviene in senso stretto dalla condotta evasiva o elusiva, ma dal patrimonio dell'evasore)[4].

---

1 Si pensi anche che per alcuni delitti di sicuro allarme sociale non sarà possibile eseguire indagini tecniche *ex* art. 266 c.p.p.

2 Sulla prova del delitto presupposto, Cass. Pen., Sez. II, sent. 23 giugno 2016, n. 26301.

3 Cass. pen., Sez. II, sent. 27 gennaio 2016, n. 3691.

4 Cfr. "*Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del d.lgs. 231 del 2001 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illazioni ed azzardi esegetici*" di A. ROSSI, in *Rivista di Diritto Penale Contemporaneo*, 1/2015.

Vero è che nell'attuale pratica giudiziaria in materia di riciclaggio, la proposizione "*da*" è considerata più come "*aspetto temporale*"[5].
Ciò pone ulteriori questioni in ordine ai delitti c.d. "dichiarativi", il cui perfezionamento può essere successivo di mesi rispetto alla condotta che permette di ottenere il provento delittuoso (*i.e.* mancata contabilizzazione dei ricavi) ed alle operazioni di *layering*.
In questi casi, anticipare il momento in cui è possibile investigare per autoriciclaggio, è pensabile solo nel caso di società di capitali, allorché l'*impasse* è superato dall'Accusa configurando, in capo all'amministratore, il reato di appropriazione indebita del denaro sociale proveniente, *i.e.*, da cessioni non documentate[6].
Per altro verso, la previsione normativa desta alcune perplessità applicative nel caso in cui l'agente ottenga indirettamente i frutti provenienti da condotte delittuose dallo stesso commesse: *dubium non est* che l'incriminazione possa implicare **un circolo vizioso che porterebbe ad una propagazione all'infinito delle condotte punibili** ("*autoriciclaggio da autoriciclaggio*"), trovando un arresto esclusivamente quando il soggetto attivo utilizzerà i frutti per godimento personale ovvero allorché non ne ottenga.
Quest'ultimo è individuato *per relationem*. Infatti, trattasi di reato proprio, a soggettività ristretta *ex lege*, poiché l'autore dell'*ante factum* delittuoso è anche quello dell'autoriciclaggio.
L'*extraneus* sarà punito, in concorso con l'*intraneus*, quando offrirà un contributo causale sia alla commissione del reato presupposto sia alla susseguente azione riciclatoria. In mancanza di una delle condotte, continuerà a rispondere di riciclaggio o reimpiego ovvero dell'illecito presupposto[7].
La condotta illecita è qualificata da un duplice presupposto dettato dalla dissimulazione concreta[8] del patrimonio di origine delittuosa e dal suo impiego nelle attività elencate dalla norma, senza la necessità di ottenere il risultato voluto[9], potendosi ipotizzare il delitto di autoriciclaggio nella forma del tentativo[10].
Espugnando la condotta dal riferimento alle "*altre operazioni*", il *self-laundering* esclude dal quadro sanzionatorio tutte quelle altre azioni ritenute altrettanto rilevanti, quali la trasformazione o la confusione della *res* delittuosa.
La clausola modale, qualificata dall'avverbio "*concretamente*", permettere a chiunque voglia autoriciclare i frutti illeciti, di evitare l'imputazione semplicemente non occultando la provenienza delittuosa ovvero occultandola in modo non concretamente idoneo ad ostacolare le indagini tese alla verifica della sua reale provenienza, **seppure i beni giuridici protetti dalla norma risulterebbero altrettanto lesi**.
Sicuramente, nell'*intentio legislatoris*, il richiamo alla "modalità concreta" è senza dubbio un freno alla giurisprudenza formatasi attorno alla formula ostacolativa, priva dell'avverbio qualificante, contenuta nell'art. 648-*bis* c.p.; seppure la Cassazione non ha rilevato tale distinzione, almeno nella fase cautelare[11].
Peraltro, la cennata asimmetria arrecherà delle disparità di trattamento tra chi (auto)ricicla direttamente i proventi illeciti e colui che li ripulisce per conto di altri, comportamento, peraltro, punito più gravemente seppure la condotta è meno perniciosa.
L'avverbio di maniera rileva anche ai fini dell'integrazione dell'elemento volitivo. In tal senso, non sarà facile dimostrare l'intenzione dell'autore dell'autoriciclaggio di volere occultare concretamente la provenienza della sua ricchezza.

Probabilmente, una modifica del testo normativo, con la sostituzione della locuzione "*in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa*" con "*ovvero ne ostacola l'identificazione della provenienza delittuosa*", condurrebbe ad una maggiore tutela degli interessi giuridici, individuando una condotta autonoma ed autonomamente punibile nell'ambito del reato di autoriciclaggio. In tal senso, concretamente offensiva pare essere l'elemento qualificante dell'autoriciclaggio.
Nella pratica, si pongono alcuni interrogativi sul *tempus commissi delicti*. Solo una esegesi potrà chiarire se esso possa essere integrato nel primo atto costitutivo dell'indebito impiego, opzione più garantista e vicina a logiche di tutela immediata dei beni giuridici protetti, ovvero nella prima opera di dissimulazione dell'origine del bene, dando maggiore rilevanza alla clausola modale.

**Ufficiale del Corpo della Guardia di Finanza, membro del C.I.D.T. di Torino*

[5] Cass. pen., Sez. II, sent. 11 gennaio 2011, n. 546 e Cass. pen., Sez. II, sent. 11 dicembre 2014, n. 51461.
[6] Cass. pen., Sez. II, sent. 12 dicembre 2013, n. 50087.
[7] Cfr. "*Il volto oscuro dell'autoriciclaggio: la fine di privilegi o la violazione di principi?*", di D. PIVA, in *La Voce del Diritto*.
[8] La semplice dissimulazione dell'origine delittuosa del res non integra il delitto di autoriciclaggio Come avveniva per gli altri delitti di riciclaggio e impiego. Cfr. Cass. pen., Sez. II, sent. 25 febbraio 2014, n. 9026 e Cass. pen., Sez. II, sent. 6 ottobre 2010, n. 35763.
[9] Seppure sul delitto di riciclaggio, può dirsi che *la condotta del soggetto attivo del reato può incidere tanto sulla mera identità del bene, quanto sulla tracciabilità del suo percorso* (Cass. pen., Sez. II, sent. 5 maggio 2016, n. 18726).
[10] Cass. pen., Sez. II, sent. 27 gennaio 2016, n. 3699 e Cass. pen., Sez. V, sent. 6 maggio 2015, n. 18756.
[11] Cass. pen., Sez. II, sent. 18 dicembre 2015, n. 49958.

LA LEGGE CIRINNA' (LEGGE 76/2016, REGOLAMENTAZIONE DELLE UNIONI TRA PERSONE DELLO STESSO SESSO E DISCIPLINA DELLE CONVIVENZE)

DI STEFANIA FONTANA*

Dopo anni di dibattito nella società civile e dietro impellente sollecitazione della Corte Europea dei diritti dell'Uomo il Parlamento il 20 maggio scorso ha approvato nel testo definitivo la legge sulle unioni civili e sulle convivenze di fatto.
Si tratta di un passo importante di civiltà, degno di un paese che riconosce diritti civili a tutte le coppie legate da vincoli affettivi, che oggi sono libere di scegliere varie forme di regolamentazione della loro unione, dal matrimonio alla convivenza di fatto non regolamentata, alla convivenza regolamentata per le coppie eterosessuali, mentre per le coppie omosessuali è possibile oggi scegliere oltre alla convivenza di fatto non regolamentata, quella regolamentata dalla legge 76 o instaurare una unione civile.
La legge 76 per certi versi è nata già vecchia e superata dalla società civile, soprattutto per quanto attiene al mancato riconoscimento normativo dell'adozione del figlio del partner, come attestano le sempre più frequenti pronunce di merito e di legittimità che l'hanno riconosciuta in singoli casi.
Si è tanto parlato da parte degli organi di stampa dell'istituto dell'adozione del figlio del partner (nota come *step child adoption*) e la risonanza mediatica unita alle valenze etico religiose di tale argomento hanno oscurato nell'opinione pubblica la portata generale, comunque innovatrice nel panorama normativo italiano, della legge 76.

Il disegno di legge originario prevedeva la *step child adoption*, mentre il testo vigente del comma 20 della legge 76 esclude qualsiasi forma di adozione del figlio del partner, precisando però che "*resta fermo quanto previsto e consentito in materia di adozione dalle norme vigenti*".
Ora, secondo i primi commentatori tale chiusa della norma avalla la più recente giurisprudenza "creativa" che ha riconosciuto l'adozione c.d. non legittimante ai sensi dell'art. 44 comma 1 lett. d) della legge 184 del 1983 a favore del compagno dello stesso sesso del genitore biologico del bambino (in tal senso, tra le più recenti, vi è stata l'ordinanza della Corte d'Appello di Milano, Sezione persone e famiglia, del 1°.12.2015 che ha ritenuto "*non contrastare con l'ordine pubblico il riconoscimento del provvedimento d'un giudice straniero che ha statuito un rapporto di adozione piena tra una persona e il figlio riconosciuto del proprio partner omosessuale, poiché la conservazione dei diritti che hanno titolo in tale rapporto risponde all'interesse superiore del minore* .."(in *Famiglia e Diritto* 3/2016, 271 e ss.), nonché la recentissima pronuncia della Corte di Cassazione Sezione prima civile, 22.6.2016 n. 12962, che ha confermato le due decisioni dei giudici di merito di Roma (Tribunale e Corte d'Appello) che avevano disposto l'adozione di una minore a favore della compagna di vita della madre biologica, in virtù dello stabile legame di convivenza tra le due donne, che insieme avevano voluto il figlio mediante procreazione medico assistita effettuata in Spagna, ed in virtù della tutela dell'interesse superiore del minore ad avere un "genitore sociale", concetto sempre più frequente nelle pronunce giudiziali.
Quanto al riconoscimento di diritti alle coppie omosessuali, era stato sollecitato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 138 del 14.4.2010 con cui la Corte aveva enunciato il fondamentale principio del riconoscimento dell'unione omosessuale quale formazione sociale degna di tutela ex art. 2 della Costituzione, esortando il Parlamento all'adozione di una normativa volta a regolamentare forme di tutela e garanzia a tale formazione sociale, ferma l'esclusione dell'estensione dell'istituto matrimoniale, e ciò in quanto la nozione di matrimonio ex art. 29 Costituzione (benché la norma non contenga un espresso richiamo alla diversità di sesso dei nubendi), presupporrebbe quella codicistica per la quale invece i coniugi debbono essere di sesso diverso.
Con un'altra fondamentale sentenza (la n. 170 del 11.6.2014) la Corte Costituzionale, dichiarando l'illegittimità costituzionale della norma (della legge 164 del 1982) che prevedeva il c.d. divorzio "imposto" a seguito di sentenza di rettifica di sesso di uno dei coniugi, aveva riaffermato l'indispensabilità dell'introduzione da parte del Parlamento di un istituto alternativo al matrimonio che attribuisca diritti all'unione civile di persone dello stesso sesso.
Pressanti sollecitazioni al riconoscimento di diritti alle unioni civili o, comunque, di diritti para matrimoniali alle coppie dello stesso sesso proveniva poi dalle Corti Europee.
La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo di Strasburgo con la sentenza 21.7.2015 (Oliari e altri vs Italia) aveva sanzionato l'Italia per violazione dell'art. 8 CEDU (Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo), norma che tutela il diritto al rispetto alla vita familiare, per l'assenza sino a quel momento di una disciplina normativa delle unioni civili.
Con uno sguardo fuori dai confini nazionali l'Italia è stata il fanalino di coda nell'Unione Europea nell'adozione di una legislazione sulle unioni civili, insieme a Lituania, Lettonia, Slovacchia, Polonia, Bulgaria e Romania; anche la Grecia, Cipro e l'Irlanda avevano già, prima dell'Italia, una legislazione sul matrimonio o sulle unioni civili omosessuali.
Nel mondo, poi, estendono l'istituto matrimoniale alle unioni omosessuali l'Australia, gli Stati Uniti, il Canada, il Sud Africa, il Messico, il Brasile, l'Argentina e altri paesi dell'America Latina. La Danimarca è stata la prima nel Mondo a legalizzare le unioni civili sin dal 1989, e i Paesi Bassi dal 2001.
Quanto all'adozione del figlio del partner non prevedono l'istituto solo Grecia, Cipro, Repubblica Ceca, Svizzera, Ungheria e Portogallo, paesi che pur prevedono le unioni civili omosessuali.
Passando all'esame della legge 76, essa è composta di un solo articolo e 69 commi ed ha un contenuto significativamente diverso dal disegno di legge Cirinnà pervenuto al Senato nell'ottobre 2015.
Il testo originario del disegno di legge fu infatti ostacolato dalla CEI (il Cardinal Bagnasco chiese il voto segreto e gridò alla pericolosa mutazione culturale), da oltre 5.000 emendamenti della Lega Nord, e infine dal Movimento 5 Stelle che non votò un maxiemendamento ponte predisposto dal Governo che avrebbe consentito di superare la mole di emendamenti della Lega Nord. Il Governo, quindi, trovata un'intesa con il Nuovo Centro Destra previa eliminazione delle previsioni non accettate da tale forza politica, elaborò un maxi emendamento, di un solo articolo composto da 69 commi che ha sostituito l'intero ddl Cirinnà, e che è stato approvato con il voto di fiducia.
Rispetto al disegno di legge originario sono stati eliminati: l'istituto dell'adozione del figlio del partner, l'obbligo di fedeltà tra le parti dell'unione civile e la previsione della possibilità di riconoscimento di un assegno di mantenimento a favore del convivente economicamente più debole in caso di cessazione della convivenza di fatto.

Le unioni civili tra persone dello stesso sesso.
I commi da 1 a 34 disciplinano il nuovo istituto, alternativo al matrimonio, della unione civile tra due persone maggiorenni dello stesso sesso.
L'unione civile si costituisce con una dichiarazione dei partner resa all'ufficiale di Stato civile, alla presenza di due testimoni (come nel matrimonio), a forma libera (a differenza del matrimonio), che deve però contenere l'indicazione della residenza delle parti e del loro regime patrimoniale.
La dichiarazione delle parti resa avanti l'Ufficiale di Stato civile ha natura costitutiva, con la conseguenza che senza tale adempimento l'unione civile non nasce, e l'eventuale convivenza di fatto tra due persone dello stesso sesso non può godere dei diritti riconosciuti dai commi da 1 a 34, come vedremo decisamente più ampi di quelli riconosciuti alle convivenze di fatto dai commi da 36 a 65 della medesima legge.
L'unione civile costituita nelle forme dettate dalla legge 76 è equiparata sotto molteplici aspetti al matrimonio, ma permangono alcune significative differenze.
Quanto alle più rilevanti analogie vi è il regime patrimoniale legale dell'unione civile, che è la comunione dei beni, fatta salva la facoltà delle parti di scegliere un diverso regime (separazione dei beni, comunione convenzionale) o di stipulare convenzioni patrimoniali (fondo patrimoniale) nelle forme dettate dal codice civile.
La legge 76 richiama espressamente molte norme codicistiche dettate per il matrimonio: vi sono gli stessi divieti a contrarre matrimonio (artt. 85, 86, 87, con l'aggiunta del divieto di costituzione di unione civile tra zio e nipote e zia e nipote, 88 c.c.), le stesse regole sulle nullità matrimoniali (art. 122 c.c.), il membro dell'unione civile è equiparato al coniuge nei procedimenti di interdizione e di amministrazione di sostegno, è estesa la normativa sulle successioni con il riconoscimento alla parte dell'unione civile della qualifica di successore legittimo e legittimario del partner, è estesa la normativa giuslavoristica che riconosce diritti e tutele al coniuge, tra le parti dell'unione civile è sospesa la prescrizione, e ai membri dell'unione civile si estendono le tutele previste dalle norme sugli ordini di protezione (artt. 342 bis e seg. C.c.).
Una significativa differenza rispetto al matrimonio permane in tema di scelta di un cognome comune, ammessa dalla legge 76 per le parti dell'unione civile, che hanno la facoltà di anteporre o posporre il proprio cognome, se diverso, a quello comune scelto, mentre ai sensi dell'art. 143 bis cc la moglie aggiunge al proprio il cognome del marito.
Altra significativa differenza è, come abbiamo accennato, l'esclusione per i

membri dell'unione civile dell'obbligo di fedeltà e di collaborazione nell'interesse della famiglia (di cui all'art. 143 c.c.).
A parere di chi scrive è significativo che la normativa sulle unioni civili sia caratterizzata dall'assenza di qualsiasi riferimento al concetto di "famiglia", con il che si rende evidente che l'unione civile è si una formazione sociale degna di tutela ex art. 2 della Costituzione, ma non una vera e propria famiglia, qualifica che rimane riservata alle coppie eterosessuali unite in matrimonio.
Questi residuali e apparentemente poco rilevanti aspetti tradiscono il compromesso storico tra ideologie profondamente diverse che sta alla base della legge 76.
Anche l'estensione ai membri dell'unione civile delle tutele riservate ai coniugi dalla normativa di rango primario e secondario non è incondizionata e generale ma vale solo per le norme codicistiche espressamente richiamate o alle quali la legge 76 fa espresso rinvio, mentre per tutte le altre disposizioni riferite ai coniugi tale estensione non è prevista *tout court* ma "*al solo fine di assicurare l'effettività della tutela dei diritti e il pieno adempimento degli obblighi derivanti dall'unione civile* ..." (art. 1 comma 20 legge 76).
Infine la disciplina dell'unione civile differisce in parte da quella del matrimonio in relazione al suo scioglimento.
Anzitutto non è previsto un periodo di separazione della coppia bensì introdotto un nuovo caso di "scioglimento immediato dell'unione".
Vi è unicamente l'obbligo di uno o di entrambi gli uniti civilmente di manifestare la volontà di scioglimento (unilaterale o congiunta) all'Ufficiale di Stato Civile almeno tre mesi prima dell'avvio della procedura di scioglimento, che può avvenire mediante ricorso giudiziale, o negoziazione assistita avanti gli avvocati o avanti l'ufficiale di stato di civile (secondo le disposizioni introdotte dal decreto legge 132/2014 convertito in legge 162/2014).
Le cause di scioglimento dell'unione, oltre a quelle naturali (morte o dichiarazione di morte presunta di un partner), sono le stesse del divorzio (art 3 l. 898/1970), eccetto il precedente periodo di separazione coniugale e la non consumazione (manca il richiamo alla lettera f) comma 2 art. 3 l. 898).
A seguito di sentenza di rettifica di sesso da parte di uno dei partner dell'unione civile si ha lo scioglimento dell'unione civile (e a parere dei primi commentatori si apre la via al matrimonio, anche se la legge 76 non ne parla), mentre in caso di rettifica di sesso di un coniuge se le parti lo vogliono è possibile l'instaurazione automatica di una unione civile (la norma riproduce il principio espresso dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 170/2014).
Quanto agli aspetti applicativi della legge 76 si è in attesa dell'emanazione del Decreto del Presidente Consiglio dei Ministri su proposta del Ministro dell'Interno, che dovrebbe dettare le prime disposizioni transitorie per la tenuta dei registri dello Stato Civile, nelle more dell'approvazione dei decreti legislativi attuativi della legge che dovranno essere emanati entro il 5 dicembre 2016 (salvo proroga di tre mesi, possibile se tardassero i pareri delle Commissioni Parlamentari della Camera sugli schemi di decreti legislativi governativi).
Tali decreti legislativi delegati dovranno dettare norme per l'adeguamento dell'ordinamento di Stato Civile, la modifica e il riordino del diritto internazionale privato per i matrimoni o le unioni civili contratte all'estero, il coordinamento delle disposizioni di leggi, regolamenti e decreti.

Le convivenze di fatto

I commi da 36 a 65 della Legge 76 disciplinano le convivenze di fatto.
Si tratta di situazioni di fatto già esistenti e molto diffuse, cui per la prima volta e in modo organico vengono riconosciuti diritti.
Siamo di fronte non ad un istituto giuridico nuovo bensì all'emanazione di una disciplina applicabile, d'ora in avanti, alle coppie maggiorenni sia etero che omosessuali "*unite stabilmente da legami affettivi di coppia e di reciproca assistenza morale e materiale, non vincolate da rapporti di parentela, affinità o adozione, da matrimonio o da un'unione civile*" (comma 36).
Per l'accertamento della situazione di convivenza di fatto giuridicamente rilevante la legge rinvia alla dichiarazione anagrafica di cui all'art. 4 e alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 13 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 1989 n. 223. Si tratta della definizione di "famiglia anagrafica" (art. 4 DPR 223/89: "*agli effetti anagrafici per famiglia si intende un insieme di persone legate da vincoli di matrimonio, parentela, affinità, adozione tutela o da vincoli affettivi, coabitanti ed aventi dimora abituale nello stesso comune*") e delle dichiarazioni anagrafiche concernenti la "*costituzione di nuova famiglia o di nuova convivenza, ovvero mutamenti intervenuti nella composizione della famiglia o della convivenza*" (art. 13 comma 1 lett. b) DPR 223/1989).
Sulla valenza di tale dichiarazione anagrafica ai fini della rilevanza giuridica delle convivenze di fatto si è già espresso, nella prima sentenza edita nella materia, il Tribunale di Milano Sezione nona civile, che con l'ordinanza del 31.5.16 (est. G. Buffone) ha confermato quanto risulta dal tenore letterale del comma 37, vale a dire che la dichiarazione anagrafica costituisce solo uno strumento privilegiato di prova dell'esistenza della convivenza di fatto ex art. 1 comma 37 L. 76/2016: ("*nella convivenza di fatto la dichiarazione anagrafica è strumento privilegiato d prova e non anche elemento costitutivo della convivenza di fatto*" (www.ilcaso.it del 1/6/2016).
La disciplina delle convivenze di fatto è stata dettata dalla necessità di coordinare in modo organico le varie tutele già riconosciute alla convivenza *more uxorio* dalla giurisprudenza o da singole leggi speciali: la legge 76 prevede espressamente che al convivente di fatto si estendano tutti i diritti del coniuge in materia di ordinamento penitenziario, di diritto all'assistenza in caso di malattia o ricovero, di accesso alle informazioni personali e di decisione in relazione ai trattamenti terapeutici, di successione nel contratto di locazione, di accesso alle graduatorie per l'assegnazione di alloggi di edilizia popolare, di partecipazione al procedimento di interdizione, di legittimazione alla nomina di tutore o amministrazione di sostegno, di risarcimento del danno da fatto illecito del terzo.
E' stato introdotto *ex novo* il diritto del convivente superstite di abitazione nella casa di proprietà del convivente defunto per un periodo minimo di 2 anni (3 se vi sono figli minori) e massimo di 5 anni.
E' stato altresì introdotto l'art. 230 *ter* c.c. che riconosce al convivente di fatto i diritti conseguenti alla partecipazione all'impresa famigliare.
E' prevista la possibilità di nomina del convivente come tutore o amministratore di sostegno del proprio convivente.
In caso di cessazione della convivenza di fatto è previsto il diritto del convivente economicamente più debole di richiedere giudizialmente all'altro il versamento degli alimenti qualora versi in stato di bisogno e non sia in grado di provvedere al proprio mantenimento, purché ricorrano i presupposti degli artt. 433 e ss. ma gli eventuali alimenti sono riconosciuti limitatamente ad un "*periodo proporzionale alla durata della convivenza*" (comma 65).
Come già accennato il d.d.l. Cirinnà prevedeva invece il più ampio diritto del convivente economicamente più debole di richiedere alla cessazione della convivenza un assegno di mantenimento, analogamente a quanto avviene nella separazione coniugale.
Importantissimi soprattutto per il professionista avvocato o notaio sono i commi da 50 a 64 che disciplinano il contratto di convivenza.
Si tratta anzitutto di un contratto facoltativo e non obbligatorio per i conviventi di fatto, che rimangono liberi di non regolare secondo la propria autonomia privata i loro rapporti economici ma di ritenere sufficienti le norme di tutela sopra esposte riconosciute dalla legge 76 alle convivenze di fatto stabili.
Il contratto di convivenza ha contenuto patrimoniale, deve essere redatto in forma scritta a pena di nullità, mediante atto pubblico o scrittura privata con sottoscrizione autenticata da notaio o da

avvocato che ne attestano la conformità alle norme imperative e all'ordine pubblico.
Ai fini dell'opponibilità ai terzi il professionista che lo riceve deve trasmetterlo, entro 10 gg, al Comune di residenza dei conviventi per l'iscrizione anagrafica (si noti che è lo stesso termine che hanno gli avvocati che assistono i coniugi (o da oggi in poi gli uniti civilmente) in una procedura di negoziazione assistita della crisi coniugale (art. 6 dl 132/2014 conv. in l.164/2014, ma qui vi è la previsione di una non irrisoria sanzione amministrativa pecuniaria per l'avvocato che non trasmetta l'accordo di negoziazione entro il termine di dieci giorni al Comune in cui è stato celebrato e trascritto il matrimonio).
Il Ministero dell'Interno ha emanato una Circolare (n. 7/2016 del 1°.6.2016) indirizzata all'Associazione Nazionale Ufficiali di Stato Civile e di Anagrafe (ANUSCA) con le istruzioni agli uffici anagrafici per l'iscrizione delle convivenze di fatto, la registrazione dei contratti di convivenza, il rilascio delle relative certificazioni.
I requisiti dei contratti di convivenza sono: la forma scritta, la sottoscrizione delle parti autenticata, l'attestazione da parte del professionista che lo riceve della conformità alle norme imperative e all'ordine pubblico.
Quanto al contenuto esso è libero, salvo l'indicazione obbligatoria dell'indirizzo di ciascuna delle parti cui inviare le comunicazioni inerenti il contratto, il divieto di sottoporre il contratto a termini o condizioni, l'accertamento da parte del professionista che lo riceve della libertà di stato delle parti (a pena di nullità insanabile) e delle condizioni/presupposti del comma 36 (stabile legame affettivo, maggiore età, assenza di vincoli di parentela).
Ricevuto il contratto il professionista dovrà inviarlo entro 10 gg al Comune di residenza dei conviventi per l'iscrizione all'anagrafe.
Col contratto di convivenza è possibile disciplinare le "*modalità di contribuzione alle necessità della vita in comune, in relazione alle sostanze di ciascuno e alla capacità di lavoro professionale e casalingo*", nonché scegliere il "*regime patrimoniale della comunione dei beni*", o altro regime patrimoniale (comma 53).
Vi è un'importante differenza rispetto al matrimonio e all'unione civile, ove la scelta del regime patrimoniale è possibile solo con convenzione per atto pubblico (art. 162 c.c.): per le convivenze di fatto il comma 54 prevede, per la scelta di altro regime patrimoniale diverso alla comunione o la modifica del regime precedentemente scelto, le formalità del contratto di convivenza dettate dal comma 51, e quindi la forma pubblica o la scrittura privata con sottoscrizioni autenticate da un notaio o, anche, da un avvocato.
Vi è qui il riconoscimento di una importante ulteriore funzione pubblica attribuita al ceto forense, che comporterà la necessità per i legali di organizzare un archivio per la conservazione dei contratti di convivenza.
Le cause di risoluzione del contratto di convivenza sono il mutuo consenso, il recesso unilaterale, il matrimonio o l'unione civile, la morte.
In ogni caso è coinvolto il professionista che ha redatto l'eventuale contratto di convivenza, che dovrà registrare e notificare all'altra parte del contratto la causa di risoluzione.
In caso di decisione unilaterale di uno dei conviventi di scioglimento della convivenza, il professionista che ha redatto il contratto di convivenza dovrà ricevere la dichiarazione unilaterale e ha l'obbligo di notificarla all'altro contraente, con l'invito al rilascio della casa familiare in un termine non inferiore a 90 gg.
Lo stesso professionista dovrà ricevere le comunicazioni dell'eventuale matrimonio o unione civile o l'atto di morte, e avrà l'obbligo di annotazione a margine del contratto di convivenza e di notifica all'anagrafe dell'evento che ha posto fine alla convivenza di fatto.
Con riguardo ai contratti di convivenza e al loro possibile contenuto il dottor Giacomo Oberto, nel suo interessante intervento nel convegno tenutosi a Novara il 7 luglio 2016 (organizzato dall'Associazione degli Avvocati per la Famiglia e per i Minori) ha offerto molti spunti di riflessione.
Si segnalano al riguardo i due prossimi appuntamenti formativi che si terranno il 9 settembre 2016 a Vercelli e l'11 novembre 2016 a Biella ove, nuovamente, interverranno con approfondimenti sulle novità del diritto patrimoniale della famiglia (legittima, unioni civili, convivenze di fatto) quanto all'appuntamento vercellese il dottor Oberto ed il notaio dottor Giuseppe Torelli, quanto a quello biellese il dottor Oberto, il notaio dottor Massimo Ghirlanda, le dottoresse Claudia Ramella Trafighet e Silvia Vaghi, magistrati presso il Tribunale di Biella.

**Avvocato presso il Foro di Biella, Referente della Sezione Territoriale A.I.A.F. Piemonte e Valle d'Aosta*

PROVA, POTERE DI FIRMA E VALIDA DELEGA ALLA SOTTOSCRIZIONE DEGLI ATTI EMESSI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE: ANALISI DEL TEMA ALLA LUCE DELLA GIURISPRUDENZA PIU' RECENTE

DI ERNESTINA POLLAROLO*

Con tre distinte pronunce (n.22810, 22803 e 22800) la Suprema Corte di Cassazione nel novembre 2015 ha statuito su alcuni profili meritevoli di approfondimento in merito alla carenza del potere di firma da parte dei funzionari "delegati" dal Direttore Provinciale dell'Agenzia delle Entrate.

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 37 del 17/3/2015, aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 8, comma 24, del DL 2/3/2012 n. 16, convertito, con modificazioni, dall'art. 1 comma 1 della L. 26/4/2012 n. 44.
In particolare aveva censurato la disposizione in quanto prevedeva che le posizioni dirigenziali vacanti dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dell'Agenzia del territorio venissero coperte attraverso l'espletamento di procedure concorsuali da completarsi entro il 31 dicembre 2013, salva la facoltà di affidamento a tempo determinato ai propri funzionari delle medesime posizioni, dal momento che si trattava di "*aggiramento della regola del concorso pubblico per l'accesso alle posizioni dirigenziali*", con indefinito protrarsi nel tempo di un'assegnazione asseritamente temporanea di mansioni superiori, senza provvedere alla copertura dei posti dirigenziali vacanti da parte dei vincitori di una procedura aperta e pubblica.

La controversia aveva tratto origine da un ricorso avanti il TAR del Lazio dell'organizzazione sindacale Dirpubblica: il giudice amministrativo aveva accolto il ricorso e, a seguito di opposizione dell'Agenzia delle Entrate, il caso era passato al Consiglio di Stato.
Nelle more del procedimento d'appello era intervenuto l'art. 8 comma 24 citato del "Decreto Semplificazioni Fiscali" e il Consiglio di Stato aveva sospeso il procedimento rimettendo con ordinanza alla Corte Costituzionale la questione di legittimità di tale norma.

Il Consiglio di Stato, con sentenza n. 4641/2015, aveva poi stabilito, a seguito della richiamata sentenza della Corte Costituzionale, che "*E' senza dubbio vero che l'art. 71 d.lgs. n. 300/1999 prevede che il regolamento di amministrazione è emanato – in*

conformità ai principi di cui al d. lgs. N. 29/1993, ma è, innanzi tutto, altrettanto vero che, nel caso di specie, relativo alla costituzione del rapporto di lavoro dirigenziale, ciò che risulta violato non sono (solo) pur importanti disposizioni del d. lgs. N. 29/1993 (ora d.lgs. n. 165/2001), ma i principi e le norme costituzionali cui tale normativa primaria si conforma".

Alla luce di ciò era stata sollevata l'eccezione, avanti le Commissioni di primo e secondo grado, circa la violazione dell'art. 42 del DPR 600/1973, laddove l'accertamento non avesse recato la sottoscrizione del Capo dell'Ufficio, ovvero avesse recato la sottoscrizione di altro impiegato, illegittimamente incaricato di funzioni dirigenziali, dal medesimo delegato. Ancora, era stata sollevata la valenza della "delega" conferita dal Capo dell'Ufficio ad altro funzionario.

In altre parole, i Giudici di merito erano stati chiamati a decidere sulle seguenti violazioni:
a) **carenza del potere di firma**, e quindi inesistenza dell'atto illegittimamente sottoscritto;
b) **carenza di un valido provvedimento di delega**.

a) **Sulla carenza del potere di firma,** in assenza di una dimostrata qualifica dirigenziale, a fronte di una serie di sentenze di merito favorevoli alla tesi esposta dal contribuente è intervenuta la Corte di Cassazione con le citate sentenze nn. 22810, 22800 e 22803 del 9 novembre 2015 dichiarando validi, **ma nell'ambito di criteri ben precisi**, gli atti emessi dai dirigenti "decaduti" dell'Agenzia delle Entrate, dal momento che, a suo dire, la delega di firma al funzionario incaricato, che non ha affrontato il concorso da dirigente, non è di per sé motivo di nullità dell'atto.

In particolare:

- Con la **sentenza n. 22810/2015** la Cassazione ha sottolineato: *<<…in ordine agli avvisi di accertamento in rettifica e agli accertamenti d'ufficio, il DPR n. 600 del 1973, art. 42, impone sotto pena di nullità che l'atto sia sottoscritto dal "capo dell'ufficio" o "da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", senza richiedere che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato abbia a rivestire anche una qualifica dirigenziale; ciò ancorchè una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni.* ***In esito alla evoluzione legislativa e ordinamentale, sono impiegati della carriera direttiva, ai sensi della norma appena evocata, i "funzionari di area terza" di cui al comparto agenzie fiscali fissato per il quadriennio 2002-2005.*** *In questo senso la norma sopra citata, individua l'agente capace di manifestare la volontà dell'amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna, identificando quale debba essere la professionalità per legge idonea ad emettere quegli atti. Da ciò deriva che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37 del 2015 della Corte Costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo dell'ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva appositamente delegati, e dunque da soggetti idonei ai sensi dell'art. 42 del DPR n. 600 del 1973, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui all'art. 8, 24° comma del DL n.16 del 2012>>*.
- Con la **sentenza n. 22803/2015** la Cassazione ha stabilito che la delega può essere conferita con atto proprio purchè venga indicato, **unitamente alle ragioni del suo rilascio** (ossia le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia ecc.) il termine di validità e il nominativo del soggetto delegato.
  Ha precisato inoltre che, anche se il contribuente ha formulato l'eccezione di validità della sottoscrizione in modo generico, è **onere dell'Amministrazione Finanziaria provare la correttezza della delega.**
- Con la **sentenza n. 22800/2015**, la Cassazione ha insistito sulla necessità di una delega valida, stabilendo che *<<l'avviso di accertamento è nullo senza la firma del capo ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Oggi vanno considerati impiegati alla carriera direttiva i funzionari della terza area. E ai meri fini della validità dell'atto non occorre che i funzionari deleganti e delegati possiedano la qualifica di dirigente, anche qualora sia richiesta da altre disposizioni. Qualora poi sia il contribuente a contestare la legittimazione della firma,* ***è onere del fisco provare il possesso dei requisiti previsti dalla legge>>.***

La Cassazione dunque ritiene che *<<…l'espressione "impiegato della carriera direttiva" contenuta nel ben noto art. 42 dpr 600/1973, non equivale a "dirigente" ma richieda un quid minus. E perciò la tematica dei "dirigenti illegittimamente nominati" non entra nell'oggetto del giudizio. In quanto a seguito delle evoluzioni normative e contrattuali succedutesi dal 1973 in poi, l'"impiegato della carriera direttiva" oggi corrisponde al "funzionario di terza area" (Cass. 21 gennaio 2015 n. 959)….>>* (Cass. n. 22800/2015).

Conclusivamente, **il funzionario delegato a sottoscrivere deve appartenere – secondo la Corte - almeno alla terza area ed è onere dell'Ufficio di provarlo adeguatamente**.
Significativo il passaggio motivazionale della Suprema Corte (Cass. n. 22800/2015): *<<…occorre ribadire che ove il contribuente contesti nel suo ricorso introduttivo (così come evidenziato nella sentenza impugnata) il possesso da parte del delegato (o del delegante) dei requisiti indicati dall'art. 42,* ***spetta all'Amministrazione fornire la prova della non sussistenza del vizio dell'atto.*** *Ciò sia in base al principio di leale collaborazione che grava sulle parti processuali (e segnatamente sulla parte pubblica), sia in base al principio della "vicinanza della prova" in quanto si discute di circostanze che coinvolgono direttamente l'Amministrazione, che detiene la relativa documentazione, di difficile accesso per il contribuente (Cass. 5 settembre 2014 n. 18758; Cass. 10 luglio 2013 n. 17044….). E dunque* ***non è consentito al giudice tributario attivare d'ufficio poteri istruttori****….>>* (vedi anche Cass. n. 25280 del 16/12/2015).

Alcune Commissioni di merito – peraltro - non si sono arrestate di fronte alle pronunce della Corte e hanno ritenuto che gli accertamenti, sottoscritti da funzionari illegittimamente nominati dirigenti debbano essere annullati, alla luce della sentenza n.37/2015 della Corte Costituzionale (cfr. CTR di Catanzaro n. 96/16 depositata il 1/2/2016; CTP di Alessandria n. 6/5/16 depositata il 4/1/2016).

b) Circa la **carenza di un valido provvedimento di delega,** la Corte di Cassazione, la quale già nelle sentenze sopra citate (in particolare nelle sentenze n. 22800/2015 e n. 22803/2015) aveva affrontato il problema, chiarisce ulteriormente che l'accertamento è nullo se l'Amministrazione non prova di aver validamente delegato il funzionario che ha firmato l'atto.
Nella sentenza n. 24492 del 2/12/2015, la Suprema Corte sottolinea, in particolare, che, nella individuazione del soggetto legittimato a sottoscrivere l'avviso di accertamento in forza dell'art. 42 DPR n. 600/73, incombe all'Agenzia delle Entrate l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere e la presenza di eventuale delega.
Ancora, la Corte – nella sentenza n. 25017 dell'11/12/2015 – stabilisce la nullità dell'atto di accertamento con delega "impersonale" e cioè contenente solo l'indicazione della qualifica professionale del destinatario, specificando inoltre che l'atto

di delega deve essere corredato, a pena di nullità, dai motivi della sostituzione, dal nome del destinatario e dalla scadenza.
La Cassazione precisa infine che le cause che hanno resa necessaria l'adozione della delega, le quali – a pena di nullità – debbono essere specificate, sono, indicativamente, la carenza di personale, l'assenza del capo dell'ufficio, la sua malattia.

Pertanto, secondo la Corte di Cassazione, solo un valido provvedimento di delega abilita il funzionario, che comunque deve appartenere alla terza categoria funzionale, a sottoscrivere l'atto di accertamento; e la validità deve essere necessariamente provata dall'Amministrazione Finanziaria che a tal fine, di solito, deposita - solo su sollecito del contribuente - il c.d. "ordine di servizio".
Ma - ricordano numerose Commissioni - l' "ordine di servizio" non costituisce prova dell'esistenza di una valida delega né attesta il potere di firma del funzionario sottoscrittore sull'accertamento che pertanto – anche alla luce delle più recenti pronunce della Suprema Corte – dovrà essere annullato.

Affinché il potere rappresentativo dell'Agenzia delle Entrate – hanno stabilito i giudici provinciali di Frosinone (sent. n. 12/2015) – possa essere legittimamente esercitato da un funzionario diverso dal Direttore titolare, è necessario rispettare la formula sacramentale tipica dell'atto devolutivo dei relativi poteri, vale a dire: deve essere rilasciata dal Direttore titolare una specifica delega in forma scritta, conferita per il singolo caso, o al contrario, in generale a sottoscrivere gli atti impositivi.

In sostanza, per i Giudici di merito, *"l'ordine di servizio concettualmente differisce dalla delega*", atteso che il primo consiste in un atto interno, teso a disciplinare le varie funzioni a cui sono preposti i diversi soggetti, mentre solo la seconda comporterebbe l'effettivo trasferimento dell'esercizio del potere, ferma restando in capo al dirigente dell'ufficio la titolarità dello stesso.

Il tema, con i relativi, significativi effetti processuali ed operativi, oltre che concettuali, non mancherà sicuramente in futuro di ulteriori approfondimenti ed interpretazioni anche alla luce dei potenziali profili problematici legati all'utilizzo delle moderne tecnologie (in particolare le firme elettroniche) da parte dei Funzionari dell'Agenzia dell'Entrate.

**Avvocato presso il Foro di Alessandria, cultore della materia di diritto tributario presso l'Università del Piemonte Orientale, già giudice tributario*

COMMENTO ALLA SENTENZA DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE N. 6114 DEL 2016 IN MATERIA TRIBUTARIA

DI GIULIO BARTOLI*

In un clima non proprio scevro da dubbi e perplessità, soprattutto dopo gli ultimi arresti giurisprudenziali della Corte di Cassazione in tema di contraddittorio preventivo endoprocedimentale (Cassazione, Sezioni Unite, n. 24823 del 09/12/2015), la sentenza in commento è destinata a non passare completamente inosservata, potendosi intravedere, al suo interno, alcune importanti conferme, in attesa della Corte Costituzionale (ordinanza di rimessione della Commissione Tributaria di Firenze, n. 736/1/2015 del 18/01/2016).
Il problema di fondo, generatore di controversie e della stessa censura di incostituzionalità sollevata nell'ordinanza, è l'apparente inesistenza, nell'ordinamento interno, di un "*principio generale del contraddittorio*": non esiste, allo stato attuale, una norma espressa che statuisca l'obbligo generalizzato, per l'ente impositore, di istaurare un confronto con il contribuente prima dell'emanazione dell'atto di accertamento.
Il dibattito, mai del tutto completamente sopito in dottrina, vede contrapporsi due opposti filoni: uno garantista, favorevole al contribuente, che ritiene sempre dovuto il contraddittorio, a prescindere dalla modalità accertativa e dalla metodologia di verifica adottata, e l'altro, volto a negare tale obbligatorietà, alimentato per lo più dalla altalenante giurisprudenza di legittimità, che ultimamente ha dato origine alla sentenza della Cassazione n. 24823/2015, secondo la quale, per i tributi "*non armonizzati*" (ovvero la maggioranza), non esiste un principio generale che obblighi l'Ufficio ad ascoltare il contribuente, esso è obbligatorio solo se espressamente previsto dal *dictat* normativo. Per i tributi, invece, "*armonizzati*", il diritto italiano viene scavallato dai principi del diritto tributario europeo, i quali prevedono l'obbligo di garantire il suddetto contraddittorio, con la conseguente nullità dell'atto impositivo emesso in violazione di tale principio.
Una (delle poche...) fattispecie accertativa in cui il contraddittorio è sicuramente d'obbligo (e previsto dalla legge) riguarda quella derivante dall'applicazione degli studi di settore[3] e dei parametri contabili[4], qualificabili come coefficienti e valori presuntivi, statistici e standardizzati, dai quali derivano mere presunzioni semplici.
La sentenza in commento affronta proprio tale tipologia di verifica "*a tavolino*". **Una prima**, importante, conferma, affermata dalla Suprema Corte in premessa, è quella della natura di presunzione semplice dello studio di settore, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards*. La presunzione semplice che deriva dai parametri presuntivi, infatti, deve essere obbligatoriamente corroborata da altri elementi probativi addotti dall'Amministrazione finanziaria, per essere elevata a presunzione grave, precisa e concordante. La motivazione dell'avviso di accertamento non può, quindi, esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento tra reddito dichiarato e reddito accertato dagli studi di settore. **La seconda conferma** è di fondamentale importanza: si afferma infatti che la metamorfosi in presunzione "grave, precisa e concordante" può nascere solo al termine di un "*contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente*". Il contraddittorio nella fase pre-contenziosa assume, in tale modalità accertativa, un'importanza centrale: proprio in quella sede il contribuente può dimostrare, attraverso qualunque mezzo di prova, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione parziale o totale dall'area di applicazione dei coefficienti o la particolare realtà dell'imprenditore. **La terza conferma** riguarda la replica obbligatoria da parte dell'Ufficio accertatore, all'interno del successivo avviso di accertamento, alle giustificazioni del contribuente rese in sede di contraddittorio.
Tali repliche costituiscono l'obbligatoria e fondamentale *parte motiva* dell'avviso di accertamento successivo: nel caso in cui il contribuente, in sede di audizione, fornisca determinate giustificazioni ma l'Ufficio, nell'atto impositivo, non replichi con ulteriori argomentazioni, spiegando le ragioni per cui sono state disattese le prove istruttorie fornite, l'avviso di accertamento è nullo per difetto di motivazione.
La quarta conferma rende seguito al filone garantista affermatosi in dottrina con riguardo alla possibilità, per il contribuente, di non rispondere all'invito al contraddittorio, fornendo le emergenze probatorie (anche mediante ricorso a presunzioni semplici) successivamente, in sede contenziosa. Possibilità, questa, non scevra da conseguenze: secondo gli ermellini, nel caso in cui il contribuente non dia seguito all'invito dell'Ufficio,

quest'ultimo potrà motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli *standards*, ed il giudice potrà valutare (con accezione negativa) la mancata risposta dell'invito.
Tale statuizione, però, ci consente di leggere tra le righe un'altra conferma "implicita" : gli studi di settore costituiscono mere presunzioni semplici, che non acquistano in alcun modo i requisiti di gravità, previsione e concordanza a seguito della mancata risposta del contribuente all'invito al contraddittorio. Come dire, presunzioni semplici sono e presunzioni semplici rimangono anche se il contribuente non si presente all'audizione, nonostante spesso, gli Uffici, in sede di controdeduzioni, eccepiscano il contrario.
Prima di concludere, un *focus* sul contraddittorio si impone. Personalmente, ritengo che l'obbligatorietà del contraddittorio non possa limitarsi a tale tipologia accertativa, per tre motivi principali, che purtroppo non possono qui essere approfonditi. *In primis*, perchè esiste un principio generale, spesso dimenticato ma di assoluta centralità, l'art. 24 della Legge n. 4/1929, che statuisce che "*le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono contestate mediante processo verbale*". Il legistratore del 1929 voleva sicuramente includere tutte le violazioni, senza eccezione alcuna. In secondo luogo, per non arrecare un grave pregiudizio ed evidenti disparità di trattamento tra i vari contribuenti sottoposti ai diversi controlli; in terzo luogo, per soggiacere alle prescrizioni del diritto comunitario, art. 41 della Carta dei diritti Fondamentali (prima) e della Costituzione, artt. 97, 53 e 3 (poi).
Non posso condividere quanto espresso dalla Cassazione con la sentenza n. 24823/2015 relativamente al trattamento diversificato tra tributi "*europei*" e tributi "*nazionali*". Un piccolo esempio si impone: un'attività istruttoria terminata con l'individuazione di una falsa fatturazione a carico di una società di capitali potrebbe produrre conseguenze sia sul versante dell'IVA sia su quello dell'IRES. Come è comprensibile, non è possibile scindere le garanzie riservate al medesimo contribuente basandosi solo sulla "*destinazione*" dei tributi. Al contribuente è riservato il contraddittorio solo per la prima violazione? Mentre per le imposte nazionali verrà emesso l'accertamento senza alcuna salvaguardia? Come si vede, qualcosa non torna. L'attività istruttoria e di controllo, infatti, è una sola, e sfocierà in un solo provvedimento, a fronte del quale si rende necessario un equo contraddittorio, nel rispetto della collaborazione e della buona fede tra Ufficio e accertato.
Tale approccio è stato recentemente sposato anche dalla recente sentenza della CTP Reggio Emilia, n. 59 del 16/03/2016, in cui si afferma, appunto, che il diritto al contraddittorio è indipendente dalla metodologia di verifica, dal luogo di effettuazione e dal fatto che il tributo sia o meno armonizzato. Con le parole della giurisprudenza, "*il contraddittorio deve avere carattere sostanziale e non solo formale*" (Cassazione, sentenza n. 24739/2013).
Ora è veramente necessario, ai fini di un confronto corretto tra Fisco e contribuente, operare distinzioni con riferimento al luogo della verifica, alla destinazione del gettito? Non è che forse il contraddittorio può evitare la formazione e l'emissione di atti potenzialmente illegittimi? Se il contraddittorio è d'obbligo "solo" in alcuni casi, è veramente rispettato l'art. 3 Cost., o possiamo parlare di "doppio e discriminatorio trattamento"???? Domande che attendono al più presto una risposta.

**ODCEC Pistoia, socio A.I.P.G.T.*

IL BILANCIAMENTO DEI DIRITTI DEI PARTECIPANTI ALLE PROCEDURE ESECUTIVE: IL PRINCIPIO DELLA CONTINUITA' DELLE TRASCRIZIONI E LA TUTELA DEI TERZI ACQUIRENTI NELLE ESPROPRIAZIONI IMMOBILIARI

DI GABRIELE CARAZZA*

Nell'ambito del processo civile, in passato la fase esecutiva veniva non di rado vista con scarso interesse e coinvolgimento da parte di alcuni difensori, i quali, dopo aver dispiegato le proprie energie nel forgiare il titolo esecutivo nella fase di merito, ritenevano l'esecuzione una trascurabile appendice priva di valutazioni tecniche, da delegare senza troppo tergiversare ai propri collaboratori di studio.

In realtà, soprattutto nell'ultimo decennio, le numerose modifiche legislative hanno comportato un'elaborazione particolareggiata della materia ed un crescente livello di tecnicismo, tanto che la fase esecutiva risulta, per molte categorie di operatori del diritto, materia specializzante.
Sebbene da più parti sia stata auspicata l'esigenza di svolgere una riforma organica della disciplina, anche alla luce del variato quadro culturale, connotato da maggiore sensibilità sulle esigenze dei soggetti non creditori, si è assistito ad utilizzo frequente della normazione d'urgenza per introdurre nell'ordinamento numerose fattispecie di assoluta novità e grande interesse senza però puntuale coordinamento con il resto dell'ordinamento.
Il mutamento della cultura giuridica ha comportato un'evoluzione nel modo di percepire il contraddittorio delle parti nel procedimento esecutivo, ponendo numerosi interrogativi sulle esigenze di ciascuna e sulle modalità di raffrontarsi con un iter procedimentale che deve essere il più possibile imparziale e celere (si pensi alla "Legge Pinto"), ma contraddistinto dalle giuste garanzie (soprattutto in materia di privacy) e "vie d'uscita" (conversione del pignoramento, composizione della crisi) per il soggetto contro cui è rivolto.
Allo stato attuale la procedura esecutiva, lungi dall'essere ambito meramente operativo, richiede studio e precisione ed offre interessanti occasioni professionali non soltanto nella tutela del creditore, ma anche del debitore e di eventuali terzi.
Nell'ambito dell'espropriazioni immobiliari, anche in virtù della particolare delicatezza delle questioni sottese, una notevole attenzione viene posta nei rapporti verso i soggetti estranei alla procedura.
Una particolare categoria di partecipanti che è cresciuta negli anni è composta dagli interessati all'acquisto di un bene immobiliare posto in vendita, gergalmente, "all'asta"; non più speculatori spregiudicati, ma spesso persone comuni interessate ad acquistare dalla procedura l'abitazione principale, una seconda casa per le vacanze oppure un piccolo investimento.
In ragione di ciò, si è posta particolare attenzione sulle modalità di acquisto dei beni esecutati e sulla clausola "visto e piaciuto" sottesa agli stessi, con cui viene, in analogia ad un noto brocardo in lingua latina, invitato l'acquirente a prestare massima cautela.
Sebbene alle vendite immobiliari non vengano applicate le garanzie in genere previste nelle vendite ordinarie poiché il bene viene ceduto nello stato di fatto e di diritto in cui si trova, non di meno risulta opportuno evitare che l'acquirente si ritrovi alle prese con problematiche del tutto inattese.
Ancorché la valutazione circa la convenienza dell'acquisto consista in una scelta di merito univocamente riferibile al potenziale acquirente, questi deve essere posto in grado di operare le proprie convinzioni con la libertà e la consapevolezza discendente dalla precisa e

trasparente elencazione delle eventuali criticità soggiacenti all'acquisto.
Risultano quindi fondamentali il lavoro del CTU e del Delegato, i quali debbono rispettivamente enucleare nei propri atti ogni aspetto saliente del bene in grado di potenzialmente riverberarsi sulla fruibilità dello stesso, sulla pacificità del possesso e sull'eventuale successivo ri-trasferimento.
Una questione di fondamentale importanza attiene alla disamina puntuale della documentazione ipocatastale prodotta dal creditore onde poter controllare la correttezza formale del pignoramento effettuato ed in particolare il rispetto dei requisiti formali della trascrizione dello stesso, che deve avvenire su beni di proprietà dell'esecutato ed essere unito senza soluzione al precedente acquisto trascritto, in ossequio, anche nella fase esecutiva, del principio della continuità delle trascrizioni, di cui all'art. 2650 c.c.
Tale verifica, svolta prima della vendita dall'esperto e dopo l'ordinanza di delega dal professionista delegato, consente di rilevare tempestivamente irregolarità del pignoramento e permette al Giudice di dichiararne l'inefficacia, estinguendo così la procedura viziata da un difetto che si riverberebbe negativamente sul successivo Decreto di Trasferimento con pregiudizio dell'aggiudicatario.
La questione, di particolare importanza, già dibattuta dalla dottrina e dalla prassi dei Tribunali di merito, è stata ampiamente trattata ed approfondita da parte della Suprema Corte con una recente sentenza nel maggio 2014.
Nella pronuncia, n. 11638/14, una particolare attenzione, tra l'altro, è stata posta ai beni di provenienza ereditaria ed al caso, di grande interesse e frequenza, in cui non sia stata trascritta a cura dell'erede, poi divenuto esecutato, l'accettazione dell'eredità, con conseguente cesura della continuità delle trascrizioni tra acquisto "a monte" e pignoramento "a valle".
Giova infatti ricordare che la c.d. "successione" è in realtà soltanto una dichiarazione di natura fiscale e non un vero e proprio atto di provenienza, sicché il pignoramento trascritto avverso un bene di tal provenienza, non risulta efficace poiché, tra il presunto acquisto ed il pignoramento, manca un passaggio intermedio necessario, idoneo a comprovare che il bene sia effettivamente dell'erede.
Sebbene, in ipotesi, la procedura potrebbe dirsi ugualmente incardinata con una certa regolarità (molti creditori infatti potrebbero eccepire che "il bene è comunque di proprietà dell'esecutato-erede...di chi altri se no?"), in realtà così operando non sarebbe osservata la continuità delle trascrizioni: la vendita esecutiva non avrebbe stabilità e non si preserverebbe dai rischi dell'evizione l'aggiudicatario, il quale oltretutto potrebbe vedersi negare mutui dagli Istituti Bancari.
La sentenza richiama infatti l'indispensabilità del rispetto dell'art. 2650 cc, al fine di fornire un'effettiva tutela ai diritti dell'acquirente dai rischi derivanti dall'irregolare trascrizione del pignoramento: anch'essa, al pari delle altre formalità, laddove non si collochi in continuità con le precedenti, risulta priva di efficacia con tutte le conseguenze ipotizzabili.
In realtà la pronuncia non si limita ad individuare tale problematica, ma propone anche alcune vie d'uscita; si ritiene infatti che sia applicabile, anche con riguardo ai pignoramenti, il secondo comma del 2650 cc ed operare, anche successivamente, il ripristino della continuità, svolgendo la trascrizione dell'atto di accettazione e così sanare l'efficacia del pignoramento e del successivo Decreto di Trasferimento.
In caso di inerzia del debitore, è dunque possibile per il creditore attivarsi e rinvenire atti che possano consistere in un'accettazione tacita dell'eredità e domandarne, direttamente nei casi di legge o mediante un'azione di accertamento, la trascrizione.
Risulta dunque auspicabile che, in ossequio alle considerazioni svolte dalla Suprema Corte, gli operatori del diritto che intendano porre in essere un pignoramento previamente si interroghino circa la regolarità dello stesso, soprattutto laddove nella provenienza rinvengano un "atto di successione" non seguito da alcuna forma di accettazione e si attivino debitamente laddove essa manchi, ben sapendo che in assenza sarà facoltà del Giudice d'ufficio o su richiesta dei propri coadiutori pronunciare l'improcedibilità del pignoramento, non essendo corretto porre in vendita un bene che potrebbe essere oggetto di evizione.

**Avvocato presso il Foro di Cuneo*

NOTIFICHE VIA PEC ALLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE: INADEMPIMENTI E DIFFICOLTA' OPERATIVE

DI RODOLFO ROSSO*

Poter notificare via PEC gli atti giudiziali, unitamente alla facoltà di autentica, concessa agli avvocati nell'ambito del processo civile telematico, costituisce un notevole impulso alla semplificazione e alla celerità, evitando, con la dematerializzazione degli atti, gli accessi alle cancellerie e le relative tempistiche.
Ma non sempre tutto si rivela così lineare.
L'art. 1 e l'art. 3 bis della legge 53/94, così come modificati dall'art. 16 quater del D.L. 179/2012 conv. nella legge 212/2012 prevedono infatti la possibilità di notificazione via PEC da parte degli avvocati degli atti, civili e amministrativi, giudiziali e stragiudiziali.
La notificazione va effettuata "*all'indirizzo risultante da pubblici elenchi, nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici. La notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi*" (art. 3 bis comma 1).
Nell'ambito del procedimento civile telematico, qualora il destinatario delle notifiche sia una pubblica amministrazione (art. 1 comma 2 del Dlgs. 165/2001), per individuare tali indirizzi occorre fare riferimento agli artt. 16 e 16 ter del predetto D.L. 179/2012.
A seguito delle modifiche apportate, con decorrenza dal 19 agosto 2014, dall'art. 45 bis del D.L. 90/2014 conv. nella legge 114/2014, i "pubblici elenchi" per le notificazioni e comunicazioni in questione sono i seguenti:

a) Anagrafe nazionale della popolazione residente-ANPR (art. 4 D.L. 179/2012)
b) Elenco indirizzi PP.AA. presso il Ministero della Giustizia (art. 16, comma 12, D.L. 179/2012)
c) Registro delle imprese (art. 16, comma 6, D.L.185/2009 conv. nella legge 2/2009)
d) Registro INI-PEC (art. 6 bis Dlgs. 82/2005)
e) Registro Generale degli Indirizzi Elettronici (ReGIndE), gestito dal Ministero della Giustizia.

Espressamente tale elencazione vale anche per la giustizia amministrativa.
Peraltro, sino al 18 agosto 2014 il testo dell'art. 16 ter comprendeva anche l'elenco definito IPA (Indice delle Pubbliche Amministrazioni). Infatti la norma conteneva un rinvio all'art. 16 del D.L. 185/2008 in modo generico e quindi anche al comma 8, che, appunto, prevedeva in

capo alle PA l'obbligo di istituire una casella PEC dandone comunicazione all'allora CNIPA, che doveva pubblicare tali caselle in un elenco consultabile per via telematica. In relazione a tale norma è stato istituto l'IPA dall'art. 57 bis del CAD.
Invece ora è rimasto soltanto il riferimento al comma 6 del predetto art. 16 D.L. 185/2008 e pertanto l'IPA ha perso ogni qualifica utile ai fini delle notifiche telematiche.
Va invece ricordato che mantiene la sua valenza per le notificazioni e le comunicazioni a cura delle cancellerie, le quali sono effettuate "*esclusivamente per via telematica all'indirizzo di posta elettronica certificata risultante da pubblici elenchi o comunque accessibili alle pubbliche amministrazioni*" (art. 16 comma 4 D.L. 179/2012).
Le P.A. interessate avrebbero avuto tempo sino al 30 novembre 2014 per l'inserimento nel Registro PP.AA., secondo le procedure tecniche previste dall'art. 9bis del provvedimento del Responsabile SIA del 16 aprile 2014 (in sostanza, compilazione di una semplicissima scheda con i dati relativi).
Tale registro, si rammenta, è consultabile, tramite accesso riservato con firma digitale, dagli avvocati, dagli uffici giudiziari e dagli uffici notificazioni, esecuzioni e protesti.
Per la consultazione occorre collegarsi ai servizi on line del Mingiustizia (all'indirizzo *https://pst.giustizia.it/PST/it/homepage.wp*), con i seguenti passaggi: Servizi riservati (occorre login con firma digitale) e quindi Registro PP.AA.
Recentemente la Corte di Appello Torino, Sez. Lavoro (sentenza 21 dicembre 2015, n. 793) ha considerato nulla la notifica del ricorso introduttivo all'Inps all'indirizzo della sede provinciale, risultante dal sito dell'ente, rimettendo nuovamente la causa al primo giudice.
La dottrina aveva già evidenziato che la notifica eseguita ad un indirizzo risultante dall'IPA o in altri siti invece che dal Registro PA.AA. avrebbe comportato la nullità della notifica ai sensi dell'art. 11 della legge 53/94 e non l'inesistenza, qualora l'ente non risultasse ugualmente costituito.
La pronuncia è conforme alla giurisprudenza consolidatasi in tema di notifiche cartacee, che considera inesistente la notifica eseguita in luogo o a soggetti diversi da quelli dovuti, soltanto in difetto di riferimenti o collegamenti con il destinatario (v. Cass. 6470/2011; resta invece inesistente la notifica se non viene fornita prova della stessa: v. Cass. 20072/2015).
Conseguentemente la costituzione del soggetto notificato sana comunque il vizio, ai sensi dell'art. 156 c.p.c.
Pertanto l'avvocato che crede di essersi procurato legittimamente un indirizzo di un ente pubblico, magari prelevandolo dal sito o dall'ancora in funzione sito dell'IPA (*http://www.indicepa.gov.it*), non avrà la sicurezza di notificare correttamente un atto, qualora l'ente non si sia ancora iscritto, mediante l'apposito procedimento previsto dalle regole tecniche sopraviste, nel registro delle PP.AA.
L'impossibilità di ritenere l'IPA un "pubblico elenco" ai fini che qui interessano è stata ribadita, anche per evitare fraintendimenti derivanti da una precedente precisazione, dalla Direzione Generale del Mingiustizia, con la nota del 21 giugno 2016.
Nonostante il termine per l'iscrizione fosse fissato al novembre 2014 ancora oggi molti enti pubblici non risultano aver provveduto all'adempimento. Peraltro non sussiste alcuna sanzione specifica (v. però più avanti).
Quindi, oltre alla nullità degli atti introduttivi qualora non sanati dalla costituzione dell'ente convenuto, la questione può avere ad esempio rilievo anche per la decorrenza del termine breve di impugnazione delle sentenze, che non avrà effetto se l'atto è stato notificato ad un indirizzo non inserito nel registro PP.AA.
Come si è detto, l'elenco di cui all'art. 17 ter citato è richiamato per il processo amministrativo telematico (PAT), ma soltanto dall'entrata in vigore dello stesso alla fine del periodo di sperimentazione (prorogata al 1° gennaio 2017 dal D.L. 117/2016). Sino a tale data, secondo la giurisprudenza (v. Consiglio di Stato, sez. III, 20 gennaio 2016 n. 189), non sarebbe considerato ammissibile l'uso della PEC, in difetto di operatività delle relative norme tecniche (DPCM 16 febbraio 2016, n. 40).
Invece, per complicare ulteriormente la materia, un principio diverso risulta adottato per il processo tributario telematico (PTT), di cui è stata disposto, con successive scadenze, l'avvio (dal 15 dicembre 2015 per le commissione di Toscana e Umbria come da decreto del Direttore Generale delle Finanze 4 agosto 2015 e poi successivamente in altre Regioni a partire dal 15 ottobre 2016, come da decreto del Direttore Generale delle Finanze 30 giugno 2016).
Infatti l'art. 16 bis del Dlgs. 546/92 prevede che le notificazioni tra le parti e i depositi presso la competente Commissione tributaria possano avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163 e dei relativi decreti attuativi.
Nell'art. 7 del citato D.M. 163 per gli enti impositori l'indirizzo PEC viene individuato in quello previsto dall'articolo 47, comma 3, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, pubblicato nell'IPA.
Si manifesta perlomeno un grave difetto di coordinamento, con le norme del PCT.
La descritta situazione, oltre a generare confusione, può, come si è detto, anche avere conseguenze processuali rilevanti, con la dichiarazione di nullità degli atti compiuti.
Infatti la consultazione del registro delle PA.AA. evidenzia che molti enti, nonostante la scadenza del termine (come detto ordinatorio e privo di sanzione specifica), non hanno ancora provveduto all'iscrizione o lo hanno fatto in modo parziale. Ad esempio, al momento in cui questo articolo viene redatto, INPS, ENASARCO, INPGI, ma anche i Comuni di Milano, di Firenze, di Venezia. Il Comune di Bologna ha comunicato solo il codice fiscale e non la PEC.
Per l'Agenzia delle Entrate l'indirizzo PEC inserito nell'IPA (*agenziaentratepec@pce.agenziaentrate.it*) è diverso da quello risultante dal Registro PP.AA. (*comunicazioni_cancellerie@pce.agenziaentrate.it*), con possibili inconvenienti pratici: la notifica via PEC a tale Agenzia andrebbe effettuata ad un indirizzo se nell'ambito del PCT civile (ipotesi residuale, ma non da escludersi: ad esempio decreto ingiuntivo a seguito di riconoscimento di un rimborso d'imposta) e ad un altro nell'ambito del PTT. Ugualmente sarebbe consentito notificare via PEC al Comune di Milano, se si tratta di controversa tributaria (quando il procedimento sarà a regime), ma non se si cita lo stesso ente in un giudizio civile.
Il comportamento degli enti, che priva il cittadino di uno strumento operativo processuale (anche di minor costo rispetto ad altri) pone il problema se siano esperibili azioni contro tale inerzia.
Provando ad valutare qualche rimedio, senza alcuna presunzione di esaustività e nella sintesi del presente intervento, si potrebbe pensare ad una diffida ad adempiere, la richiesta della comunicazione del funzionario responsabile ai sensi della legge 241/90 e succ. modif., sino ad ipotizzare il reato di omissione di atti di ufficio ex art. 328 c.p., se pur con qualche dubbio, non essendovi un procedimento specifico e termini regolamentari per l'adozione del provvedimento.
Sul punto va considerato anche che la citata legge 241 all'art. 3 bis impone alla P.A. "nei rapporti interni, tra le diverse amministrazioni e tra queste e i privati" l'uso della telematica "per conseguire maggiore efficienza nella loro attività".
Sembra meno sostenibile invece la possibilità di ricorrere al c.d. giudizio di ottemperanza (art. 112 e seguenti del codice del processo amministrativo) non sussistendo un provvedimento a cui dare attuazione.
Inoltre si potrebbe ricorrere alle elaborazioni giurisprudenziali sul c.d. abuso del processo, o meglio "nel processo", quale possibile declinazione del più generale principio dell'abuso del diritto, inteso quale "esercizio improprio, sul piano funzionale e

modale, del potere discrezionale della parte di scegliere le più convenienti strategie di difesa" (così Consiglio di Stato, sez. IV, 2 marzo 2012 n. 1209), con possibili ricadute in tema di inammissibilità dell'azione, di responsabilità aggravata o di risarcimento del danno.
Tale principio ha ottenuto riconoscimento sia in sede comunitaria (v. Corte di Giustizia 5 luglio 2007 C. 321/05, che ha considerato il divieto dell'abuso del diritto nell'ambito dei principi generali dell'Ordinamento Comunitario) che interna (v. Cass. S.U. 16627/2014, Cass. 21318/15 e Cass. 7195/15; cfr. anche Corte Cost. 353/96).
Un altro aspetto, sempre nell'ambito dell'abuso, potrebbe coinvolgere la responsabilità disciplinare dei legali degli enti (ad esempio gli iscritti nelle sezioni speciali degli Albi tenuti dagli Ordini), i quali eccependo la nullità della notifica potrebbero violare i canoni del Codice Deontologico Forense.
Varie disposizioni infatti stabiliscono doveri di correttezza e di rispetto della colleganza nell'ottica di quella funzione propria dell'avvocato, che non è solo ed esclusivamente a vantaggio del cliente ma anche del rispetto del giusto processo, di cui è espressione generale l'art. 1 del Codice (per altre considerazioni sul punto v. C. Ramella Trafighet, *Abuso nel processo civile e deontologia*, Relazione al Convegno "*Compliance normativa e abuso del diritto: una difficile convivenza. L'esame della fattispecie in una prospettiva intersettoriale*" tenutosi a Torino il 4 luglio 2014, in *Il Nuovo Diritto delle Società* 20/2014, 60).
In merito si può anche ricordare la pronuncia del Consiglio Nazionale Forense del 3 novembre 2004 n. 240 la quale, se pur in un contesto diverso, chiarisce che "il disvalore deontologico attribuito a comportamenti pur processualmente consentiti è correlato alla repressione dell'abuso del diritto; con la conseguenza che la sentenza di rigetto dell'opposizione non preclude una diversa valutazione da parte dell'organo disciplinare" (v. *http://www.codicedeontologico-cnf.it*, alla sezione Annali).

**Avvocato presso il Foro di Biella, consigliere dell'Ordine degli Avvocati di Biella*

COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE: UNA COMUNE BASE IMPONIBILE PER LE SOCIETA' UE

DI PAOLO SORO*

La base imponibile consolidata comune per l'imposta di tutte le società operanti all'interno dell'UE potrebbe risultare uno strumento estremamente efficace per conseguire obiettivi di maggiore equità ed efficienza della tassazione. Dopo la prima proposta datata 2011, si attende di conoscere le novità che dovrebbero essere introdotte nel corso del corrente anno 2016.
Il 16 marzo 2011, è stata presentata dalla Commissione Europea la proposta di direttiva del Consiglio relativa a una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB). Seppure permangano molti interrogativi sulla sua pratica attuazione, la Common Consolidated Corporate Tax Base costituisce un progetto ambizioso che potrebbe finalmente far raggiungere quella tanto desiderata omogeneità fiscale tra tutti i Paesi membri.
In effetti, in assenza di regole comuni, l'interazione tra i diversi sistemi tributari nazionali conduce spesso a sovra-tassazione e doppia imposizione; e le imprese sono soggette a oneri amministrativi gravosi e a elevati costi di adeguamento alla normativa. Oltre a ciò, solo adottando una base impositiva uguale in ciascuna nazione, si è in condizione di affrontare tutti quei meccanismi (già ben individuati dall'OCSE nell'ambito del progetto BEPS) che, all'interno dell'UE, oltre che su scala mondiale, oggigiorno consentono una pianificazione fiscale aggressiva (esempio: transfer pricing, indebitamento, patent box etc.).
La CCCTB è un unico insieme di norme che le società operanti all'interno dell'Unione potranno utilizzare per calcolare i loro profitti tassabili. Ciò significa che le società avranno l'obbligo di rispettare un unico regime fiscale europeo per il calcolo del loro reddito imponibile, invece che 27 regimi tributari diversi. La CCCTB, però, non inciderà necessariamente sul potere discrezionale dei Paesi dell'UE, riguardo alle aliquote nazionali di imposizione delle società. Questo approccio appare particolarmente rilevante in quanto garantirà la coerenza dei regimi fiscali nazionali degli Stati membri, senza doverne contestualmente armonizzare pure le varie aliquote d'imposta.
La proposta attuale prevede che la CCCTB sia disponibile per le società di qualsiasi dimensione, costituite conformemente alle leggi di un Paese dell'UE, qualora rivestano una delle forme regolamentate, o siano soggette a una delle imposte sul reddito delle società, o a un'imposta analoga introdotta successivamente. La direttiva, peraltro, si può applicare pure a determinate società costituite conformemente alle leggi di un Paese terzo.
Una società che rispetti i requisiti di cui sopra e che sia residente a fini fiscali in un Paese dell'UE, potrà dunque optare per il particolare regime della CCCTB. Tale entità economica andrà, di conseguenza, assoggettata all'imposta sul reddito delle società su tutti i proventi derivanti da qualsiasi fonte, sia all'interno che all'esterno del suo Paese UE di residenza. Importante evidenziare come la proposta in argomento consenta anche ai gruppi che non risultino essere residenti a fini fiscali in un Paese dell'UE, ma che abbiano una stabile organizzazione ivi presente, la quale si uniformi agli indicati requisiti, di optare per il regime in questione alle condizioni previste – ovviamente – con riferimento solo a detta stabile organizzazione mantenuta nell'UE. Queste imprese saranno quindi soggette all'imposta sul reddito delle società, in base a tale regime, su tutti i redditi derivanti dall'attività svolta tramite la PE (Permanent Establishment) avente sede effettiva all'interno dell'Unione.
Da quanto esposto ne deriva che una "società ammissibile", la quale desideri optare per la CCCTB, cesserà di essere soggetta alle disposizioni nazionali in materia di imposta sul reddito delle società per quanto riguarda tutte le questioni disciplinate dal regime comune.
Sul punto, dunque, la direttiva dimostra di essere ossequiosa delle linee guida dettate dall'OCSE con particolare riferimento ai due noti principi del functional separate entity approach e del nexus approach, in base ai quali ciascuna singola azienda deve essere tassata nello Stato in cui effettivamente produce il proprio reddito e acquisisce il conseguente valore aggiunto.
La base imponibile sarà determinata per ogni esercizio fiscale, sottraendo dai ricavi: quelli esenti, le spese e le altre voci deducibili. È opportuno che siano soggetti a imposizione tutti i ricavi, tranne quelli appunto espressamente esentati. In proposito, si rammenta che sono esenti dall'imposta sul reddito delle società:

- i sussidi direttamente collegati all'acquisizione, alla costruzione o al miglioramento delle attività immobilizzate;

- i proventi della cessione di panieri di attività, compreso il valore di mercato di doni non monetari;
- le distribuzioni di profitti ricevute;
- i proventi della cessione di azioni;
- il reddito di una stabile organizzazione ubicata in un Paese terzo.

È, poi, necessario che le attività immobilizzate possano essere ammortizzate ai fini fiscali, fatte salve determinate eccezioni: le attività di lunga durata dovrebbero essere ammortizzate singolarmente, mentre le altre dovrebbero confluire nel menzionato paniere. Secondo tale principio, le attività non soggette ad ammortamento includono:

- attività materiali immobilizzate non soggette a deterioramento fisico e obsolescenza, quali terreni, oggetti d'arte, pezzi d'antiquariato o gioielli;
- attività finanziarie.

Le perdite sostenute in un esercizio fiscale potranno, inoltre, essere dedotte negli esercizi successivi. Una riduzione della base imponibile a causa delle perdite di esercizi fiscali precedenti non potrà produrre un importo negativo.

La proposta precisa, altresì, che sono società figlie qualificate per il consolidamento (appartenenza a un gruppo per le società) tutte quelle in cui la società madre detiene:

- il potere di esercitare più del 50% dei diritti di voto;
- un diritto di proprietà su oltre il 75% del capitale della società, od oltre il 75% dei diritti sui profitti.

La direttiva CCCTB si basa sul principio: "all-in / all-out"; detto in altri termini: tutti o nessuno.

Le società che soddisfano i requisiti di ammissibilità per la costituzione di un gruppo dovranno consolidarsi e ciò implica che non potranno semplicemente optare per il calcolo individuale dei loro risultati fiscali ai sensi delle norme comuni. In sostanza, vengono qui ripresi i principi relativi alla redazione del bilancio consolidato mondiale.

Nella proposta è anche precisato che il gruppo di un contribuente residente è costituito da:

- tutte le sue stabili organizzazioni ubicate in altri Paesi dell'UE;
- tutte le stabili organizzazioni ubicate in un Paese dell'UE appartenenti alle sue società figlie qualificate residenti in un Paese terzo;
- tutte le sue società figlie qualificate residenti in uno o più Paesi dell'UE;
- altri contribuenti residenti che siano società figlie qualificate della stessa società che è residente in un Paese terzo e che soddisfa le condizioni necessarie.

La base imponibile consolidata sarà ripartita tra i membri di un gruppo, in ogni esercizio fiscale, sulla base di una formula per determinarne la percentuale assegnata agli stessi membri del gruppo. Tale formula conferisce pari peso agli elementi: fatturato, lavoro e attività.

Vengono individuate anche delle norme anti-abuso: le operazioni artificiali svolte con l'esclusiva finalità di eludere l'imposizione sono ignorate ai fini del calcolo della base imponibile; tuttavia, ciò non si applica alle attività commerciali autentiche, nelle quali il contribuente sia in grado di scegliere due o più possibili operazioni che abbiano lo stesso risultato commerciale, ma producano basi imponibili differenti.

Il quadro amministrativo della CCCTB prevede, infine, un'impostazione basata sull'idea di "sportello unico", che consenta ai gruppi di società soggetti a imposta in più di un Paese dell'UE di adempiere ai propri obblighi fiscali rivolgendosi a un'unica Amministrazione Fiscale dell'UE, presso la quale dover presentare una dichiarazione dei redditi consolidata.

In conclusione, pare indubbio che la CCCTB migliorerebbe notevolmente il contesto imprenditoriale nell'UE. Non va, invero, sottaciuto che consentire agli Stati membri di presentare un'impostazione comune nei confronti dei Paesi terzi, significherebbe avere una potentissima arma di difesa per il mercato europeo contro la pianificazione fiscale aggressiva. Tutte le Amministrazioni Finanziarie potrebbero, infatti, dare una risposta unitaria alle società controllate estere, al fine di evitare il trasferimento degli utili verso giurisdizioni non collaborative.

Occorre, peraltro, rilevare che l'attuale proposta concerne una CCCTB facoltativa. Questo ne costituisce un grave limite, atteso che appare assai improbabile che le multinazionali, le quali riducono al minimo gli utili imponibili mediante una pianificazione fiscale aggressiva, scelgano liberamente di aderire alla CCCTB. Occorrerà, dunque, rendere la CCCTB obbligatoria, perlomeno per tali soggetti.

Oltre a ciò, le discussioni che hanno fatto seguito alla proposta in questione con riferimento ai suoi aspetti più complessi, rappresentano degli oggettivi freni ai potenziali progressi che cercano di farsi strada su quelli che sono gli altri elementi – viceversa – fondamentali della proposta. Conseguentemente, appare inevitabile un approccio graduale della CCCTB che si basi pure su obbligatori equilibri politici comunemente accettati da tutti i Paesi membri.

Al riguardo, la Commissione ha in programma di presentare nel corso del 2016 una nuova proposta legislativa che si adatti alle esigenze maggioritarie (specie con riferimento al corretto bilanciamento fra il trattamento favorevole delle spese per ricerca e sviluppo – richiesto da svariati Paesi, tra cui l'Italia – e l'indebitamento societario), introduca l'elemento dell'obbligatorietà e consenta il predetto approccio graduale.

Il punto focale resta quello di garantire l'effettiva tassazione nel luogo in cui gli utili vengono realmente generati: appare senza dubbio indispensabile fare in modo che le società, le quali traggono tutti i benefici dall'operare nel mercato unico e ivi maturano profitti, debbano anche corrispondere le imposte su tali redditi, appunto, nel luogo in cui agiscono, ovverossia all'interno dell'UE. Orbene, la CCCTB, se ben strutturata e resa gradualmente obbligatoria per tutti, potrebbe davvero consentire di conseguire tale importantissimo obiettivo.

**ODCEC di Roma*

cultura

L'EBRAISMO E BIELLA
DI DOMENICO CALVELLI*

A Biella la cultura ebraica è presente da moltissimo tempo, nonostante a prima vista l'esiguo numero di famiglie di religione israelitica residenti nella nostra area possa ingannare un osservatore superficiale. Sin dal 1300, almeno secondo alcuna documentazione, si può osservare una presenza ebraica sul territorio. All'anno 1377 risale un accenno alla presenza di un tale Giacomino Giudeo, oste al Piazzo, professione peraltro curiosa per un ebreo di quel tempo; normalmente infatti agli israeliti era consentito gestire banchi ed attività di commercio, oppure anche la professione medica. Certamente dal 1500 la presenza si fa ancor più certa e visibile. Alberto Galazzo

in un proprio testo (Fonti musicali nel Biellese fino al XVII secolo, edito dall'Università Popolare Biellese) ci consente di apprendere ad esempio dell'esistenza di un'indicazione, del 1606, tratta dagli archivi della Chiesa di San Giacomo al Piazzo di Biella, che, oltre alle musiche e ai balli non tollerabili, coglie alcuni aspetti sociali ed in particolare i contatti tra cristiani ed ebrei, tra i quali all'epoca doveva essere osservata una netta distinzione, persino nel modo di vestire.
«Relatum est quod Bugelle edunt et mutuam habent consuetutinem cum Judeis christiani presertim pueri puelleve et adolescentes utriusque sexus. Instrumentis musicalibus quis Hæbreus sonat cum christianis ad Kalendas christianorum et saltationes quod non est ferendum. Puelle judee induunt habitum indifferentem cum christianis». trad.: «È stato riferito che a Biella i cristiani, specialmente fanciulli e fanciulle e adolescenti di entrambi i sessi, vegliano e vivono in reciproca familiarità con gli ebrei. Qualche ebreo suona con gli strumenti musicali insieme ai cristiani nelle calende dei cristiani e nei balli. Il che non è tollerabile. Fanciulle ebree indossano abiti senza differenza da quelli dei cristiani».
E' vero che solo all'inizio del settecento viene istituito il ghetto, a Biella Piazzo; si tratta tuttavia di un ghetto *sui generis*, senza porte o cancelli, da cui i residenti potevano entrare od uscire liberamente, a differenza della stragrande maggioranza dei quartieri ebraici i cui cancelli venivano chiusi al calare del sole per essere riaperti all'alba. Tradizionalmente l'etimo della parola ghetto origina dal fatto che nel luogo in cui gli ebrei di Venezia risiedevano (l'attuale isola della Giudecca, nome chiaramente evocativo) si trovava precedentemente una fonderia; in effetti il veneziano del trecento "*gèto*" sta per l'italiano "getto", cioè gettata di metallo fuso e, per estensione, fonderia. Gli ebrei di provenienza tedesca (gli ashkenaziti[12]), secondo taluni autori, pronunciando la parola con la -g- dura, diedero origine al vocabolo tuttora in uso, che prese quindi a significare quartiere residenziale, spesso non volontario, degli ebrei. Oltre che documentalmente, la presenza ebraica biellese è testimoniata da alcuni monumenti che restano a memoria di una comunità colta e benestante, che diede anche origine a noti imprenditori e professionisti quali gli Olivetti, gli Jona, i Debenedetti, i Vitale, i Morello.
Camillo Olivetti, nato ad Ivrea nel 1868 e morto a Biella nel 1943, dove è sepolto presso il cimitero ebraico, fu il fondatore della celebre Olivetti nel lontano 1908. Un altro esempio di personaggio di spicco della comunità è Emilio Jona, che tuttora esercita la professione di avvocato nello storico studio di famiglia ma che si è sempre dedicato alla letteratura, pubblicando numerose opere con note case editrici tra cui, a titolo esemplificativo, Mondadori, Scheiwiller, Longanesi, Bompiani, Ricordi Unicopli, Donzelli e molte altre.
Nel cosiddetto ghetto di Biella, un complesso di case incluso tra il corso del Piazzo ed il vicolo del Bellone, visse per lungo tempo un gruppo di famiglie di religione ebraica. Ancora oggi si può osservare, sulla facciata di una casa dotata di portico prospiciente il corso del Piazzo, un cartiglio portante la scritta "il ghetto degli ebrei". Dopo l'emancipazione voluta dal Re di Sardegna Carlo Alberto nel 1848[13], la comunità si espanse ulteriormente sino a raggiungere le cento persone, per contrarsi poi nel corso del novecento. Durante la seconda guerra mondiale la comunità biellese subì la deportazione ad Auschwitz di un proprio membro. All'interno del caseggiato del ghetto, invisibile dall'esterno come in tutti i casi di antichi luoghi di culto ebraici in Italia, c'è la bella sinagoga (in ebraico "*beth ha-kenesseth*", casa dell'assemblea, "*synagoghè*" in greco, istituita probabilmente come luogo di riunione, studio e culto durante l'esilio babilonese) del settecento, a cui si accede tramite un piccolo androne. Lo spazio è ripartito in un vestibolo, una sala di culto rettangolare con volta a botte e finestre ad arco e, al di sopra della soglia, un bell'esempio di matronèo chiuso da grate di legno. In architettura il matronèo è un balcone o un loggiato posto all'interno di un edificio e originariamente destinato ad accogliere le donne (derivante appunto dal latino "*matrona*"). Nelle chiese medievali i matronèi perdettero la funzione di accoglienza, divenendo puri elementi architettonici, posti sopra le navate laterali e con la funzione strutturale di contenere la spinta della navata centrale, formati solitamente da campate sovrapposte a quelle delle navate laterali. Si diffuse poi come elemento architettonico anche nelle sinagoghe, dove la separazione tra donne e uomini durante il culto è tuttora sancita. All'interno della sala del tempio, anche se l'utilizzo della parola tempio per i luoghi di culto ebraici è, a parere di chi scrive, impropria, poiché uno solo fu il Tempio, a Gerusalemme, costruito da Re Salomone ed ospitante l'Arca dell'Alleanza[14] con le tavole della Legge, distrutto da Nabucodonosor, ricostruito dopo l'esilio babilonese, restaurato da Erode il Grande e distrutto definitivamente dall'imperatore romano Tito, troviamo un bell'esempio di *haron-ha-kodesh*, l'arca santa, l'armadio ligneo o tabernacolo presente in ogni sinagoga e contenente i rotoli della *Torah* (nota altresì come Pentateuco e composta dai libri di Genesi, Esodo, Levitico, Numeri e Deuteronomio), posto simbolicamente nella parete ad oriente. La sala ha una particolarità: è tra le poche ad aver mantenuto l'impianto interno tipico delle sinagoghe pre-emancipazione. Infatti il leggìo o podio da cui vengono recitate le preghiere (una sorta di pulpito o ambone), detto in ebraico "*tevah*" (o "*bimah*" secondo gli Ebrei sefarditi[15], di origine spagnola, o infine detta anche "*dukan*"), invece che essersi spostato a ridosso dell'arca santa, come accadde spessissimo dopo l'emancipazione, quando vennero modificati gli interni ad imitazione delle chiese cristiane, è restato al centro della sala, adatto pertanto ad un culto corale. Un recente e complesso restauro, svoltosi sotto la guida di Rossella Bottini Treves, presidente della Comunità Ebraica di Vercelli, Biella, Novara e Verbano-Cusio-Ossola, ha riportato la sinagoga di Biella ai fasti antichi. Altra singolarità ebraica della città, infine, è il cimitero ebraico, che occupa una piccola parte del cimitero cittadino di via dei Tigli: in esso tutt'oggi infatti si possono osservare talune sepolture israelitiche con tanto di fotografia del defunto, cosa peraltro non ammissibile da parte dell'Ebraismo ortodosso in quanto considerata idolatrica.

[12] "Ashkenaz" era infatti il nome, in ebraico medievale, della regione franco-tedesca del Reno e Ashkenazita significa appunto abitante delle rive del Reno. Poi, per estensione, divenne aggettivo riferito agli ebrei dell'Europa centrale ed orientale.

[13] Con i Regi Decreti del 29 marzo e del 19 giugno 1848, successivi allo Statuto Albertino, si ha la definitiva emancipazione e cessa il regime di segregazione dei ghetti.

[14] L'Arca dell'Alleanza, secondo la Bibbia, era una cassa di legno di acacia rivestita d'oro e riccamente decorata, la cui costruzione fu ordinata da Dio a Mosé, e che costituiva il segno visibile della presenza di Dio in mezzo al suo popolo; fu fabbricata per contenere le Tavole della Legge.

[15] Dall'ebraico Sefarad (Spagna): gli ebrei abitanti la penisola iberica.

Va considerato che, essendo l'Ebraismo ascrivibile alla categoria dell'ortoprassi (retto agire), oltre che dell'ortodossia (retto credere), l'intera esistenza dell'ebreo osservante è colma di precetti ("*mitzvòt*", in numero di 613) che regolano ogni aspetto della vita del credente. E così lo stesso culto, che nel cristianesimo ha trovato quale luogo esclusivo di svolgimento la chiesa (dapprima la casa privata, la cosiddetta *domus ecclesia*), nell'Ebraismo si sviluppa non solo in sinagoga, ma anche e da sempre in casa. Un culto quello domestico che ha come fulcro la festa annuale di *Pesah*, la pasqua ebraica, celebrazione di primavera che celebra l'esodo e che dura sette giorni. All'inizio della festa, a partire dal tramonto, il capo famiglia svolge con i figli una ricerca accurata di ogni traccia di lievito che possa essere presente nell'abitazione (di qui il termine di uso corrente "pulizie di Pasqua"): infatti, durante tutta la settimana, è fatto espressamente divieto di mangiare cibo lievitato ("*chamètz*"). Alla vigilia del primo giorno si tiene il "*seder*" (letteralmente in ebraico è una parola che significa ordine), pasto rituale durante il quale viene letta la cosiddetta "*haggadah*" di *Pesah*, il racconto cioè dell'Esodo, e vengono utilizzati alcuni alimenti simbolici, alcuni dei quali passati, tramite l'ultima cena di Gesù, nel culto cristiano successivamente denominato eucaristia, santa cena o cena del Signore. Ecco così apparire la benedizione iniziale, la lavanda delle mani, il "*karpas*" (sedano) in acqua salata od aceto, le azzime ("*matzòt*"), il vino (sempre e solo rosso, quattro bicchieri), l'uovo sodo, le erbe amare ("*maror*"), il "*charoseth*" (un impasto di mele, mandorle e vino rosso) e l'agnello ("*zeroa*"); un vero e proprio culto domestico insomma, tuttora in uso anche nelle famiglie ebraiche piemontesi. Tutto è simbolo, nel rispetto dei precetti dettati dalle scritture (*Torah*) ed elaborati dalle scuole che generarono i due *Talmud* (parola che letteralmente significa studio), quello babilonese e quello palestinese. Del resto il culto domestico si svolge anche all'infuori della festività di *Pesah*: ad esempio durante lo *shabbath* (il sabato ebraico, che va dal tramonto del venerdì al tramonto del sabato), periodo di astensione obbligata dal lavoro che si apre tra l'altro con una benedizione ("*kiddush*") ed utilizzo rituale del vino. Le regole della cosiddetta *kasherut*, cioè proprio l'insieme dei precetti di vita cui deve attenersi l'ebreo osservante, sono la via da seguire durante l'esistenza. La parola *kasher* (*kosher* secondo la pronuncia yiddish) non significa nient'altro che adatto ed è applicabile anche, ma non solo, all'alimentazione. In questo modo si distingue tra animali permessi e proibiti: sono lecite le carni di quei quadrupedi che hanno l'unghia divisa e che ruminino (come il vitello od il cervo, ma non il maiale, il cinghiale, il cavallo, l'asino, il coniglio, la lepre). I volatili sono quasi tutti leciti, salvo i rapaci, proibiti probabilmente per il loro contatto con il sangue delle prede.

Sono illeciti tutti quegli animali che strisciano o hanno contatto stretto con il suolo, come il topo, il serpente, le lucertole e gli insetti, tranne alcuni tipi di cavallette permessi in particolari zone. Per quanto riguarda gli animali acquatici, si possono mangiare tutti quelli che hanno pinne e squame: sono quindi proibiti i molluschi, i crostacei, i frutti di mare e i pesci di dubbia conformazione, come la coda di rospo, che non presenta squame, o l'anguilla. Vi è una macellazione rituale degli animali permessi (*shechitah*): colui che esercita il mestiere di macellaio rituale, lo "s*chochet*", deve avere la competenza per farlo, deve cioè conoscere approfonditamente le regole ed essere dotato della licenza fornita dai rabbini. Nessun alimento sfugge alle regole della *kasherut*, neppure il vino che, per ottenere la certificazione *kasher*, deve essere prodotto secondo precisi dettami, a partire dalle lavorazioni in vigna. A titolo esemplificativo la vigna ogni sette anni deve essere lasciata riposare (l'uva normalmente viene ceduta a produttori non ebrei, salvo l'ottenimento di una dispensa rabbinica), le attività di cantina devono essere svolte unicamente da ebrei, non possono introdursi nel vino additivi non *kasher*; solo una volta imbottigliato e sigillato dal rabbino, il vino può essere avvicinato dai gentili (i non ebrei, "*goyim*"). Per non parlare della cerimonia del "*trumat maser*" durante la quale l'un per cento del prodotto viene gettato in ricordo della decima versata ai sacerdoti del Tempio di Gerusalemme. L'utilizzo cerimoniale del vino si estende poi al bicchiere da bersi in occasione della circoncisione, ai due per il matrimonio, dopo il quale il marito rompe con il piede un bicchiere, sino ai dieci che, per antica tradizione, venivano offerti per i funerali in segno di lutto e di consolazione; infine, durante la festa del *Purim* (nel banchetto festivo), viene addirittura consigliata una lieve ubriachezza.

E neppure l'acqua sfugge ai rigorosi precetti dell'Ebraismo: quanti sanno che la biellese Lauretana è certificata *kasher*? Tra le regole più note poi va citato il divieto di mescolare latte e carne ("non cuocerai il capretto nel latte di sua madre" si legge sia nel libro dell'Esodo che nel Deuteronomio). Questi dettami alimentari hanno generato *de facto* una cucina particolare, che anche nelle aree piemontesi e limitrofe ha visto sorgere pietanze curiose: si pensi alle versioni *kasher* della panissa vercellese (carne d'oca che si sostituisce a quella di maiale, piatto detto anche risotto del Ghetto di Vercelli) e del risotto alla milanese (detto altresì risotto giallo del Sabato).

Ma i precetti della *kasherut* incidono anche nel cosiddetto settore del tessile e dell'abbigliamento (e Biella, nonostante tutto, ha ancora molto da dire in materia): è infatti assolutamente proibito indossare tessuti misti di lana e lino.

Infine, seppur non vi sia precisa documentazione a Biella, va citata l'esistenza, presso le famiglie ebraiche subalpine, di una vera e propria parlata ebraico-piemontese, declinata a seconda delle località di residenza, una sorta di "*yiddish*" locale (la parlata *yiddish*[16], o giudeo-tedesco, è una lingua germanica utilizzata dalle comunità ebraiche del centro e dell'est d'Europa, ricolma di vocaboli presi dall'ebraico); questa parlata ebraico-piemontese produsse addirittura una piccola opera satirica dal titolo "*Gran battaja d'j'Abrei d'Moncalv*" (la gran battaglia degli ebrei di Moncalvo); si tratta di un poemetto nato nell'omonima piccola città del Monferrato, dove risiedette una florida comunità israelita e dove fu operativa una bella sinagoga, di cui resta l'edificio ormai svuotato degli arredi, trasferiti in Israele dopo lo smantellamento della stessa, avvenuto nel 1951.

**Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Biella, componente della Commissione Università del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed E.C., consigliere della Scuola di Alta Formazione Dottori Commercialisti ed E.C. di Piemonte e Valle d'Aosta*

per gentile concessione, immagini della Sinagoga di Biella Piazzo tratte da Ebraismo della Memoria, ebraismo della Presenza, a cura di Rossella Bottini Treves, presidente della Comunità Ebraica di Vercelli, Biella, Novara e Verbano-Cusio-Ossola e consigliere nazionale dell'Unione delle Comunità Ebraiche Italiane

Breve bibliografia:

-Ebraismo, H. Kung, *Rizzoli*
-Il Talmud, A. Cohen, *Laterza*
-Piemonte itinerari ebraici, *Marsilio*
-Storia del Ghetto di Venezia, R. Calimani, *Rusconi*
-Storia degli Ebrei in Italia, A. Milano, *Einaudi*
-Guida all'Italia ebraica, A. Sacerdoti, *Marsilio*
-Vino e religioni, rapporti tra il vino e le tre grandi religioni monoteiste, D. Calvelli, *Lineadaria*
-Mangiare alla giudìa: la cucina ebraica in Italia dal Rinascimento all'età moderna, A. Toaff, *Il Mulino*
-La cucina ebraica in Italia, J. Rundo, *Edizioni Sonda*
-Ebraismo della presenza, Ebraismo della memoria, R. Bottini Treves, *Comunità Ebraica di Vercelli, Biella, Novara e Verbano-Cusio-Ossola*
-Fonti musicali nel Biellese fino al XVII secolo, A. Galazzo, *Università Popolare Biellese*
-Mezuzah, la parola, l'essenza, il ricordo. Ebrei del Piazzo di Biella, L. Megri, *Comunità Ebraica di Vercelli, Biella, Novara e Verbano-Cusio-Ossola*
-Il Piazzo di Biella, A. S. Bessone, M. Vercellotti, *Donna e Giachetti*

[16] Mentre gli ebrei originari dell'Europa centro-orientale (gli Ashkenaziti) si servivano dell'yiddish ("Juden Deutsch", giudeo-tedesco), ancora utilizzato da numerose comunità in tutto il mondo e scritto con i caratteri dell'alfabeto ebraico, i Sefarditi si esprimevano invece con una parlata neolatina, il ladino (da non confondersi in alcun modo con il ladino dolomitico, di cui condivide esclusivamente il nome), detto anche giudeo-spagnolo.

INDICE

Pag. 1
AUTORICICLAGGIO: ELEMENTI E RIFLESSIONI
di Omar Salvini

Pag. 2
LA LEGGE CIRINNA' (L. 76/2016, REGOLAMENTAZIONE DELLE UNIONI TRA PERSONE DELLO STESSO SESSO E DISCIPLINA DELLE CONVIVENZE)
di Stefania Fontana

Pag. 5
PROVA, POTERE DI FIRMA E VALIDA DELEGA ALLA SOTTOSCRIZIONE DEGLI ATTI EMESSI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE: ANALISI DEL TEMA ALLA LUCE DELLA GIURISPRUDENZA PIU' RECENTE
di Ernestina Pollarolo

Pag. 7
COMMENTO ALLA SENTENZA DELLA SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE N. 6114 DEL 2016 IN MATERIA TRIBUTARIA
di Giulio Bartoli

Pag. 8
IL BILANCIAMENTO DEI DIRITTI DEI PARTECIPANTI ALLE PROCEDURE ESECUTIVE: IL PRINCIPIO DELLA CONTINUITA' DELLE TRASCRIZIONI E LA TUTELA DEI TERZI ACQUIRENTI NELLE ESPROPRIAZIONI IMMOBILIARI
di Gabriele Carazza

Pag. 9
NOTIFICHE VIA PEC ALLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE: INADEMPIMENTI E DIFFICOLTA' OPERATIVE
di Rodolfo Rosso

Pag. 11
COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE: UNA COMUNE BASE IMPONIBILE PER LE SOCIETA' UE
di Paolo Soro

Pag. 12
L'EBRAISMO E BIELLA
di Domenico Calvelli

I contenuti ed i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e debbono pertanto ritenersi estranei all'editore ed ai suoi organi, che non ne sono in alcun modo responsabili.
L'editore non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori, che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o lavori.
Poiché i contributi ed il lavoro di impaginazione sono effettuati su base volontaria, saranno sempre gradite segnalazioni di eventuali refusi o riferimenti inesatti.

L'AVVOC@TO®
supplemento de
IL COMMERCI@LISTA®
Piazza Vittorio Veneto
13900 Biella
Testata iscritta al Registro Stampa del Tribunale di Biella al n. 576

Direttore responsabile
Domenico Calvelli

Comitato scientifico
Ilaria Capelli, Massimo Condinanzi, Alessandro D'Adda, Paolo Ferrua, Giuseppe Finocchiaro, Mario Gorlani, Paolo Moneta, Giuseppe Porro, Claudio Sacchetto

Coordinatori di redazione
Claudio Viglieno, Ketty Zampaglione

Responsabili scientifici e coordinatori di redazione per il diritto tributario telematico, l'informatica giuridica ed il diritto dell'informatica
Fabio Montalcini, Camillo Sacchetto

Coordinatore di redazione per il diritto societario
Piero Marchelli

Coordinatrice di redazione per il diritto processuale tributario
Ernestina Pollarolo

Redattori
Valentina Alberta, Christian Aimaro, Mattia Alfieri, Francesco Alosi, Roberto Angelini, Daniela Ardizzone, Elena Maria Balestrini, Andrea Basso, Paolo Basso, Luca Bertagnolio, Silvia Bertorelli, Eva Betti, Alessandra Bocchio, Carlo Boggio Marzet, Marco Borgarelli, Valeria Bozio, Carlo Bozzalla Pret, Egidio Cabras, Giovanni Calvelli, Guya Calvelli, Lorenzo Calvelli, Rodolfo Caridi, Andrea Carli, Gianfranco Catella Caraffa, Angelo Chieppa, Valentina Ciparelli, Maurizio Coda Luchina, Andrea Conz, Andrea Delmastro Delle Vedove, Andrea Destefanis, Alessandro Di Manna, Domenico Duso, Franco Fedeli, Stefania Fontana, Francesca Frojo, Roberta Frojo, Stefano Fulcheri, Raimondo Fulcheri, Stefano Garbaccio Zanat, Gaia Garbellotto, Silvia Gelpi, Michela Giannini, Franco Giardino Roch, Francesca Giordano, Daniela Giraudo, Mirco Giroldi, Marco Graziola, Clelio Grosso, Francesca Grosso, Alessandra Guarini, Sabrina Goffi, Giuseppe La Masa, Eleonora Leone, Michele Lerro, Elena Lionetti, Lina Longhi, Valeria Maffeo, Pietro Magliola, Andrea Maiorana, Marco Manfredi, Piero Marchelli, Roberto Mattana, Elisabetta Mercandino, Stefania Militello, Fabio Montalcini, Gabriele Moscone, Domenico Monteleone, Stefano Monteleone, Lucia Musso, Andrea Mutti, Stefano Pagani, Graziella Panetta, Andrea Pastorello, Giancarlo Petrini, Carlo Pleitavino, Donatella Poggi, Ernestina Pollarolo, Fabrizio Ponzana, Lorenzo Porro, Massimo Pozzo, Enrica Ramella Valet, Luca Recami, Fabio Ria, Alberto Ritegno, Domitilla Rossi, Rodolfo Rosso, Camillo Sacchetto, Ilaria Sala, Ernesto Schinello, Andrea Sella, Caterina Sella, Gianluca Sella Bart, Marco Sormano, Stefania Tosone, Roberta Trevisiol, Giorgio Triban, Marzia Tucci, Nicoletta Verardo, Chiara Viale, Fanny Vibert, Maurizio Vigato, Claudio Viglieno, Ketty Zampaglione, Luca Zani, Federico Zettel

FONDAZIONE ITALIANA DI GIUSECONOMIA
Fondazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Biella

Associazione Italiana Professionisti della Giustizia Tributaria
AIPGT

International Tax Law Center
C.I.D.T.
Centro Internazionale Diritto Tributario

IL COMMERCI@LISTA®
rivista di cultura economica e giuridica

GRUPPO ODCEC
AREA LAVORO
groups/gruppoodcecarealavoro
COMITATO SCIENTIFICO

giornale
il Biellese

1902-1976-1997
UPB educa
2004
Università Popolare Biellese
per l'educazione continua

"anche ai nostri giorni molti sono pronti a stracciarsi le vesti di fronte a scandali e ingiustizie, naturalmente commessi da altri, ma pochi sembrano disponibili ad agire sul proprio cuore, sulla propria coscienza e sulle proprie intenzioni".

Sua Santità Benedetto XVI

Banca Sella, **Banca Patrimoni Sella & C.** e **Sella Gestioni** hanno siglato l'accordo con la **UNIONE ITALIANA COMMERCIALISTI**, con la finalità di offrire servizi e prodotti dedicati agli associati.

Banca Sella fonda da sempre il suo modo di fare Banca nell'attenzione al Cliente e alle sue esigenze, che si concretizza in una gamma di prodotti e servizi, capaci di rispondere alle esigenze quotidiane.
Leader nel settore dei sistemi di pagamento, offre soluzioni vantaggiose sulle diverse tipologie di POS e sulla piattaforma e-Commerce Gestpay. A disposizione delle aziende, anche un conto dedicato per gestire direttamente online la propria attività.

Sella Gestioni SGR consente a tutti gli associati di valorizzare i risparmi previdenziali aderendo ad Eurorisparmio Fondo Pensione a condizioni agevolate.

Banca Patrimoni Sella & C. è la banca specializzata nella gestione ed amministrazione dei patrimoni della Clientela privata ed istituzionale. Da sempre offre attenzione costante alle esigenze del Cliente anche grazie all'ampio ventaglio di soluzioni, pensato per fornire una risposta personalizzata per ogni necessità: gestioni patrimoniali in titoli e in fondi selezionati tra i principali gestori internazionali, consulenza sugli investimenti, servizio di collocamento O.I.C.R. e prodotti assicurativi, servizio di ricezione e trasmissione ordini sui mercati finanziari di tutto il mondo.

BANCA SELLA — SELLA GESTIONI SGR GRUPPO BANCA SELLA — BANCA PATRIMONI Sella & C.

www.sella.it — www.sellagestioni.it — www.bancapatrimoni.it