

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10654 Anno 2026
Presidente: FRACANZANI MARCELLO MARIA
Relatore: NAPOLITANO ANGELO
Data pubblicazione: 22/04/2026

AVVISO DI
ACCERTAMENTO

Rosanna Angarano

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 30263/2017 R.G. proposto da:
Systema Ambiente s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, anche disgiuntamente, in virtù di procura speciale in calce al ricorso, dagli Avvocati Marco La Motta e Simone Ciccotti, elettivamente domiciliata presso il loro studio in Roma alla via Lucrezio Caro n. 62;

– *ricorrente* –

contro

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato,
presso i cui uffici è domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12;
– *controricorrente* –

Avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DELLA LOMBARDIA – SEZ. DISTACCATA DI BRESCIA, n.
1996/67/2016, depositata in data 8/5/2017;

Udita la relazione della causa svolta dal consigliere dott. Angelo
Napolitano nella camera di consiglio del 17 febbraio 2026;

Fatti di causa

In data 24/10/2013 fu notificato alla Systema Ambiente s.r.l. (d'ora in poi, anche "la contribuente") un avviso di accertamento con il quale furono contestate irregolarità in relazione all'anno d'imposta 2008, con conseguente ripresa ai fini Ires, Irap e Iva, con pedissequo corredo sanzionatorio.

In particolare, fu contestato alla contribuente: 1) l'omessa contabilizzazione e dichiarazione di interessi attivi figurativi per un importo di quasi euro 390.000, virtualmente maturati sul finanziamento infruttifero di euro 7.200.000 concesso alla controllata Mara Ambiente s.r.l., che avrebbe dato vita ad un comportamento considerato antieconomico dal fisco; 2) l'indebita deduzione, ai fini Ires e Irap, dei costi pari ad euro 877.909,70, stimati per la gestione *post mortem* della discarica sita nel Comune di Inzago (MI), lotto B), per il presunto mancato rispetto del principio di competenza; 3) l'illegittima detrazione di Iva per euro 815.996,50, per l'applicazione, in sede di rivalsa, dell'aliquota ordinaria del 20%, anziché, come ritenuto corretto dal fisco, dell'aliquota del 10%.

Impugnato l'avviso di accertamento, la C.T.P. di Brescia accolse le ragioni della contribuente e annullò l'avviso di accertamento.

La sentenza di primo grado fu integralmente riformata dalla C.T.R. territoriale, su appello dell'ufficio.

Avverso la sentenza d'appello, la contribuente propone sei motivi di ricorso per cassazione, illustrati anche da una memoria difensiva.

Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "*Violazione e falsa applicazione degli artt. 2909 c.c., 100 c.p.c. e 342 c.p.c. in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.*", la contribuente deduce che con l'avviso di accertamento posto alla base del contenzioso, l'Agenzia aveva ritenuto di poter considerare, figurativamente, tra i componenti del reddito dell'esercizio in questione gli interessi attivi che sarebbero stati conseguiti se il finanziamento fosse stato concesso a titolo oneroso e non gratuito.

La sentenza di primo grado avrebbe accolto la censura avverso tale ripresa sulla base di cinque autonome *rationes decidendi*.

Orbene, secondo la contribuente l'appello proposto dall'amministrazione, contro l'annullamento della ripresa in questione da parte della C.T.P., sarebbe inammissibile perché l'amministrazione avrebbe contestato solo quattro delle cinque ragioni poste alla base della decisione di primo grado.

In particolare, il capo della sentenza di primo grado che, non essendo stato impugnato dall'amministrazione, avrebbe reso inammissibile per difetto di interesse l'appello a suo tempo proposto in relazione alla ripresa fiscale degli interessi attivi figurativamente corrisposti alla contribuente, sarebbe il seguente: "*non figurerebbe, poi, un risparmio d'imposta, tenuto conto che il limite di deducibilità degli interessi previsto dall'art. 96 Tuir riguarda limiti di deducibilità nell'anno di*

sostenimento degli interessi, con facoltà però di dedurre la parte eccedente in altre annualità successive. Non appare nemmeno verosimile che la ricorrente abbia voluto eludere tale normativa, essendo l'anticipazione stata concessa per l'acquisto di un bene durevole della controllata".

1.1. Il motivo è infondato.

Risulta dalla stessa sentenza qui impugnata che con il primo motivo del ricorso in appello l'amministrazione aveva devoluto alla C.T.R. la cognizione della questione della legittimità della ripresa fiscale relativa agli interessi attivi figurativi.

Tanto basta ad escludere il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado nella parte in cui aveva ritenuto illegittima la ripresa fiscale relativa agli interessi attivi che la contribuente avrebbe omesso di percepire.

Deve ricordarsi, infatti, che, in base alla giurisprudenza di questa Suprema Corte, costituisce capo autonomo della sentenza, come tale suscettibile di formare oggetto di giudicato (anche) interno, quello che risolve una questione controversa, avente una propria individualità ed autonomia, sì da integrare astrattamente una decisione del tutto indipendente; la suddetta autonomia non solo manca nelle mere argomentazioni, ma anche quando si verta in tema di valutazione di un presupposto necessario di fatto che, unitamente ad altri, concorra a formare un capo unico della decisione (Cass., Sez. 3, Sentenza n. 6757 del 17/05/2001, Rv. 546715 - 01).

2. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato "*Nullità in parte qua della sentenza per violazione degli artt. 112 e 342 c.p.c. a ragione della ultrapetizione sulla quale si fonda la decisione in relazione all'art. 360 n. 4 c.p.c.*", la contribuente si duole che la C.T.R., con la sentenza impugnata, abbia riformato la sentenza di primo grado sulla base di un argomento non fatto valere dall'amministrazione allora appellante.

In particolare, la decisione qui impugnata fa riferimento ad un carattere "elusivo" della condotta posta in essere dalla contribuente, che non era mai stato contestato in sede di accertamento e che non aveva formato oggetto del dibattito processuale in primo grado.

All'odierna contribuente non sarebbe mai stata contestata la violazione delle disposizioni antielusive, sicché la sentenza impugnata sarebbe affetta da ultrapetizione.

3. Con il terzo motivo di ricorso, rubricato "*Violazione e falsa applicazione degli artt. 39, comma 1, lett. D) d.P.R. n. 600/1973 e 46 Tuir in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.*", la contribuente si duole che l'amministrazione non le abbia imputato il mancato inserimento in bilancio di poste attive effettivamente conseguite, bensì abbia individuato una condotta antieconomica dalla quale sarebbe conseguito un accertamento fondato sull'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973.

Sostiene la contribuente di non aver violato alcuna disposizione normativa con riferimento alla omessa percezione degli interessi attivi sul finanziamento infruttifero concesso alla controllata Mara Ambiente s.r.l., sicché il richiamo alla nozione di antieconomicità non avrebbe potuto mai potuto legittimare un accertamento ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973, che invece presuppone una violazione della completezza e della veridicità degli obblighi dichiarativi.

3.1. Il secondo e il terzo motivo di ricorso, che per la loro connessione possono essere esaminati e decisi congiuntamente, sono fondati.

Deve rilevarsi, preliminarmente, che le nozioni di evasione fiscale e di elusione fiscale non possono essere confuse o sovrapposte.

Si ha evasione fiscale quando la rappresentazione contabile dell'attività economica del contribuente non è veritiera, sia con riferimento ad elementi positivi di reddito, nascosti o non dichiarati, sia con

riferimento ad elementi passivi (spese e costi), fittizi in quanto non realmente sostenuti e dichiarati al solo scopo di abbattere l'imponibile. Può aversi, altresì, evasione fiscale nel caso in cui nella dichiarazione fiscale si omettano elementi positivi di reddito o si indichino elementi passivi inesistenti.

In conclusione, si ha evasione fiscale quando si offre al fisco una falsa o incompleta rappresentazione delle operazioni economiche poste in essere dal soggetto contribuente, allo scopo di conseguire una minore imposizione fiscale rispetto a quella che sarebbe conseguita ad una dichiarazione o rappresentazione contabile fedele.

Viceversa, si ha elusione fiscale quando non vi sono infedeltà o omissioni nelle rappresentazioni contabili delle operazioni svolte dal soggetto contribuente o nelle sue dichiarazioni fiscali, ma l'amministrazione imputa al contribuente di aver posto in essere atti giuridici, autonomamente considerati, privi di sostanza economica o apparentemente privi di una logica commerciale, al solo scopo di conseguire un risparmio d'imposta (cfr. Cass., Sez. 5 -, Sentenza n. 33593 del 18/12/2019, Rv. 656409 - 01).

Contrariamente all'evasione, che è dunque caratterizzata da un comportamento rappresentativo infedele rispetto agli obblighi normativi, l'elusione è una nozione che pone limiti mobili agli spazi della libertà d'impresa e negoziale del contribuente, conferendo all'autorità un potere di controllo e di ripresa fiscale fondato sul sindacato della causa in concreto dei singoli atti giuridici posti in essere dal contribuente.

Dalla radicale diversità dei due fenomeni (evasione ed elusione) consegue che il legislatore ha predisposto procedimenti diversi per attuare le riprese fiscali fondate, rispettivamente, su comportamenti evasivi ed elusivi, configurando anche garanzie partecipative diverse in favore dei contribuenti.

Fatta questa debita premessa, deve rilevarsi che l'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973 dispone che l'ufficio procede alla rettifica "se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti". Orbene, appare evidente, anche in base alla rubrica dell'articolo, che la disposizione riportata, sulla cui base si fonda la ripresa fiscale, è una disposizione che legittima la ripresa fiscale in presenza di comportamenti o fatti di evasione, tesi cioè ad occultare imponibile tramite dichiarazioni fiscali o rappresentazioni contabili non veritiere o incomplete.

Nel caso di specie, invece, risulta che non vi fossero omissioni o infedeltà nelle dichiarazioni fiscali o nelle rappresentazioni contabili della società: l'amministrazione ha contestato alla contribuente un comportamento "antieconomico", in quanto avrebbe concesso realmente un finanziamento infruttifero, senza un corrispettivo credito di interessi.

Ne consegue che l'amministrazione ha sottoposto la contribuente ad una imposizione fiscale avente ad oggetto non elementi di ricchezza reale, ma elementi di ricchezza che essa non aveva conseguito da una sua controllata per delle scelte imprenditoriali fondate sull'interesse di gruppo.

Il recupero fiscale a carico della contribuente, dunque, non avrebbe dovuto fondarsi sull'art. 39, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 600 del 1973, ma sull'art. 37 bis del citato d.P.R., vigente *ratione temporis*.

4. Il quarto motivo di ricorso, rubricato "*Violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c. – omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360 n. 5 c.p.c.*", fondato sulla censura che la C.T.R. avrebbe violato i criteri di riparto dell'onere della prova, nel convalidare la ripresa fiscale dell'amministrazione con riferimento agli interessi attivi non pattuiti e non riscossi, è assorbito dall'accoglimento del secondo e del terzo motivo.

5. Con il quinto motivo di ricorso, rubricato "*Violazione e falsa applicazione degli artt. 107 e 109 Tuir nonché 2697 c.c. in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.*", la contribuente premette che nell'avviso di accertamento l'ufficio qualificò come indebita la deduzione, ai fini Irap e Ires, dei costi pari ad euro 877.909,70, stimati per la gestione *post-mortem* della discarica sita nel Comune di Inzago (MI) – Lotto B).

I giudici di appello hanno convalidato la ripresa a tassazione di detti costi sulla base del motivo che i ricavi conseguiti dalla gestione *post-mortem* della discarica affidata a terzi per la produzione del biogas non rappresentano i ricavi tipici di una discarica, con la conseguenza che quei costi non potevano considerarsi inerenti all'attività tipica di gestione della discarica.

La contribuente censura il capo della sentenza che, in riforma della decisione di primo grado, ha convalidato la ripresa a tassazione dei costi relativi alla gestione della discarica *post-mortem* sita nel Comune di Inzago (lotto B), in quanto ritenuti non inerenti alla gestione caratteristica.

5.1. Il motivo è inammissibile.

I giudici di appello hanno accertato, in fatto, che la discarica di cui si discute era esaurita, avendo raggiunto il suo massimo riempimento, sicché era terminata la sua gestione attiva.

Non essendo, dunque, possibile continuare la gestione tipica dell'attività di discarica nel sito in questione (Comune di Inzago, lotto B), gli accantonamenti operati in relazione a costi futuri non avevano ragion d'essere, e dunque, essendo carenti del requisito d'inerenza, non potevano essere dedotti dalla base imponibile.

Il proposto motivo, censurando la violazione delle norme indicate in rubrica, cerca in realtà di sovvertire il giudizio di fatto espresso dal collegio d'appello con riferimento alla fine del ciclo vitale della discarica e, dunque, alla fine della possibilità di sfruttarla sul piano economico.

6. Con il sesto motivo di ricorso, rubricato "*Violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 e della disposizione di cui al punto n. 127-sexiesdecies della tabella A – Parte III allegata al medesimo d.P.R. n. 633 del 1972 nella sua versione applicabile ratione temporis al caso in esame in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.*", la contribuente premette che l'ufficio contestò l'illegittima detrazione d'imposta per un ammontare di euro 815.996,50 avvenuta in seguito alla registrazione di n. 194 fatture emesse da sette fornitori. L'illegittimità della detrazione sarebbe derivata dalla ritenuta erroneità dell'addebito in rivalsa dell'imposta con aliquota ordinaria del 20%, rispetto a quella ridotta con aliquota del 10%.

Secondo l'ufficio, la contribuente avrebbe violato il disposto di cui al punto n. 127 sexiesdecies della Tabella A – Parte III allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, che conteneva un rinvio mobile (non recettizio) al d.lgs. n. 22/1997 e, successivamente, al d.lgs. n. 152 del 2006 (T.U. ambientale) nella versione modificata con il d.lgs. n. 205 del 2010.

Tanto premesso, la contribuente censura la sentenza impugnata per non aver tenuto conto della formulazione testuale del d.lgs. n. 152 del

2006 vigente nell'anno d'imposta al quale si riferisce la ripresa fiscale (2008).

Deduce la contribuente che per lo smaltimento dei rifiuti prodotti, identificati dai codici CER 19 e 20, essa, nell'anno d'imposta per cui è causa, si era avvalsa di fornitori che operarono nella qualità esclusiva di intermediari senza detenzione, come sarebbe risultato dalla documentazione allegata al ricorso introduttivo.

L'intermediario senza detenzione è il soggetto di congiunzione tra gli operatori principali del ciclo di gestione dei rifiuti (produttore/detentore, trasportatore e destinatario finale, quale smaltitore o recuperatore).

L'intermediario, prosegue la contribuente, è il soggetto che si adopera per assicurare al produttore/detentore dei rifiuti la collocazione migliore, anche sotto il profilo economico, del carico di rifiuti da avviare a smaltimento o a recupero, fornendo principalmente un supporto di consulenza e sostenendo una serie di costi, senza mai entrare in contatto col carico materiale di rifiuti, cioè senza detenzione degli stessi, e quindi senza mai assumere veste di gestore ambientale.

I soggetti fornitori applicarono per l'attività di intermediazione senza detenzione l'aliquota iva del 20%, poiché la figura dell'intermediario senza detenzione non rientrava tra i soggetti compresi nella versione applicabile al momento della prestazione del servizio del d.lgs. n. 152 del 2006.

In sostanza, la contribuente afferma che la detrazione dell'iva con l'aliquota ordinaria al 20% fu determinata dal fatto che, nell'anno d'imposta che qui viene in rilievo, le pertinenti disposizioni del d.lgs. n. 152 del 2006 (artt. 183 e 184), richiamate tramite il rinvio mobile operato dal disposto di cui al punto n. 127 sexiesdecies della Tabella A – Parte III allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, non prevedevano tra i

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

soggetti coinvolti nella gestione dei rifiuti gli intermediari senza detenzione.

6.1. Il motivo è fondato.

Il presupposto di fatto, che dovrà essere accertato dal giudice del rinvio, e dal quale muove la censura della contribuente, è che l'iva detratta nella misura del 20% riguarda servizi di intermediazione senza detenzione di rifiuti, che *ratione temporis* non erano ricompresi tra i servizi di gestione dei rifiuti ai quali era ricollegata l'iva con l'aliquota del 10%.

L'art. 127 sexiesdecies della Parte III della Tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 annovera le prestazioni di gestione dei rifiuti tra quelle soggette all'aliquota iva del 10%.

Il testo originario dell'art. 183 del d.lgs. n. 152 del 2006 (cui rinvia la richiamata disposizione della tabella allegata al d.P.R. iva), alla lettera d), definisce così l'attività di gestione: "la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compreso il controllo di queste operazioni, nonché il controllo delle discariche dopo la chiusura".

Non vi è in tale testo, vigente nel 2008, alcun riferimento all'attività di "intermediazione senza detenzione".

Solo con le modifiche apportate nel 2010 (art. 10 del d.lgs. n. 205 del 2010), compare la definizione della figura dell'intermediario (alla lettera l) dell'art. 183 del T.U.): "*qualsiasi impresa che dispone il recupero o lo smaltimento dei rifiuti per conto di terzi, compresi gli intermediari che non acquisiscono la materiale disponibilità dei rifiuti*".

Correlativamente, con le modifiche apportate nel 2010 (art. 10 del d.lgs. n. 205 del 2010), viene allargata anche la nozione di gestione dei rifiuti: "*la raccolta, il trasporto, il recupero, compresa la cernita, e lo smaltimento dei rifiuti, compresi la supervisione di tali operazioni e gli interventi successivi alla chiusura dei siti di smaltimento, nonché le operazioni effettuate in qualità di commerciante o intermediari. Non*

costituiscono attività di gestione dei rifiuti le operazioni di prelievo, raggruppamento, selezione e deposito preliminari alla raccolta di materiali o sostanze naturali derivanti da eventi atmosferici o meteorici o vulcanici, ivi incluse mareggiate e piene, anche ove frammisti ad altri materiali di origine antropica effettuate, nel tempo tecnico strettamente necessario, presso il medesimo sito nel quale detti eventi li hanno depositati” (art. 183, lett. n), del T.U.).

Orbene, in ambito tributario vige il principio di irretroattività (art. 3 della legge n. 212 del 2000).

Le modifiche apportate nel 2010 all’art. 183 del d.lgs. n. 152 del 2006, qui illustrate, non possono essere derubricate a meri chiarimenti, sia perché in tal modo si depotenzierebbe la portata innovativa di tali modifiche, atte ad ampliare oggettivamente e soggettivamente la nozione di “gestione dei rifiuti”, sia perché in capo tributario vige il principio di tassatività (ora esplicitato dal comma 4 bis dell’art. 2 della legge n. 212 del 2000).

7. In conclusione, il ricorso è accolto con riferimento al secondo, terzo e sesto motivo, assorbito il quarto; è rigettato con riferimento al primo motivo; è dichiarato inammissibile con riferimento al quinto motivo.

La sentenza è cassata con riferimento ai motivi accolti e la causa è rinviata, anche per le spese, alla CGT-2 della Lombardia, sezione distaccata di Brescia, che, in diversa composizione, dovrà verificare se l’asserito comportamento elusivo della contribuente, di cui al secondo e al terzo motivo di ricorso, sia stato correttamente contestato secondo i dettami dell’art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, vigente *ratione temporis*, e dovrà rimodulare l’imposizione iva secondo quanto stabilito in riferimento al sesto motivo di ricorso.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

P.Q.M.

Accoglie il secondo, il terzo e il sesto motivo di ricorso, assorbito il quarto. Rigetta il primo motivo e dichiara inammissibile il quinto.

Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, sezione distaccata di Brescia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17 febbraio 2026.

Il Presidente
(Marcello Maria Fracanzani)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale